

III. Informacinė dalis

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

Pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo
teisėjų 2012 m. kovo 7 d. pasitarime

Parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo
Teisinės analizės ir informacijos departamentas

Turinys

	I. Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai
422	Delspinigiai
429	Turto areštas
	II. Mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas
437	Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo tvarka
446	Pagalba Europos Sąjungos valstybių narių institucijomis, išieškant skolas
	III. Mokestinis patikrinimas
454	Mokestinio patikrinimo samprata
455	Mokestinio patikrinimo procedūrų vykdymas
465	Mokestinio patikrinimo rezultatų įforminimas ir tvirtinimas
472	IV. Mokestinis tyrimas
	V. Mokesčių įstatymų pažeidimai ir atsakomybė
476	Mokesčių įstatymų pažeidimas
480	Bauda už mokėtino mokesčio sumažinimą
484	Atleidimas nuo baudos (delspinigių)
494	VI. Dokumentų įteikimas mokesčių mokėtojui
	VII. Skundai dėl mokesčių administratoriaus veiksmų
500	Teisė į teisminę gynybą mokestiniuose teisiniuose santykiuose
505	Kai kurie mokesčių bylų nagrinėjimo administraciniuose teismuose ypatumai

Šiame Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – ir Vyriausiasis administracinis teismas) biuletenyje publikuojama antroji šio specializuoto teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo dalis¹.

Kaip ir pirmoje dalyje, pagrindinis dėmesys šiame apibendrinime yra skiriamas Vyriausiojo administracinio teismo praktikai aiškinant ir taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63 2243; toliau – ir Mokesčių administravimo įstatymas) 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 numatytais mokesčių administravimo procedūromis.

Publikuojamoje apibendrinimo antrojoje dalyje apžvelgiama Vyriausiojo administracinio teismo praktika 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. Rengiant šį apibendrinimą peržiūrėtos nuo 2004 m. gegužės 1 d. iki 2011 m. gruodžio 31 d. bei kai kurios anksčiau išnagrinėtos administracinės bylos, kuriose priimtuose galutiniuose sprendimuose suformuotos taisyklės bei pateikiami teisės aiškinimo ir taikymo pavyzdžiai gali būti aktualūs ir šiomis dienomis.

I. Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai

Asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, todėl turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kad būtų užtikrintas mokesčių tinkamas mokėjimas, kad mokesčiai būtų mokami laiku. Tam, paisant Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – ir Konstitucija) (*inter alia* konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, aiškumo principų) reikalavimų, gali būti pasirinktos įvairios priemonės, kaip antai: baudos, delspinigiai, palūkanos ir kt. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas).

Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 15 punkte numatyta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus. Šių būdų sąrašas yra pateikiamas to paties įstatymo 95 straipsnio 1 dalyje ir apima delspinigius, turto areštą, nurodymą kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), hipoteką ar įkeitimą bei laidavimą ar garantiją, įskaitant atvejus, kada laidavimu arba garantija užtikrinamas galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymas. Mokesčių administratorius gali naudoti ir

¹ Pirmoji apibendrinimo dalis yra publikuota Vyriausiojo administracinio teismo biuletenyje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 21, 2011, p. 552–640.

kitus mokesčių įstatymų nustatytus atsiradusios arba galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus (Mokesčių administravimo įstatymo 95 str. 3 d.).

Delspinigiai

Delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (Mokesčių administravimo įstatymo 95 str. 1 d. 1 p.; 2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-646/2010). Delspinigiai pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Kaip nurodyta Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – ir Konstitucinis Teismas) jurisprudencijoje, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Taigi kaip pažymėjo išplėstinė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011, delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į) vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina išsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą. Delspinigiai yra įprasti civiliniuose, o ne baudžiamuosiuose teisiniuose santykiuose, kuriuose, t. y. civiliniuose santykiuose, jie *inter alia* atlieka kompensacinę funkciją. Remdamasi anksčiau paminėtais argumentais bei atsižvelgdama į tai, kad byloje buvo kilęs ginčas dėl 426 litų akcizo ir 107 litų PVM delspinigių, išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad vertinant delspingius kriminalinės baudmės (nubaudimo), kaip ji suprantama Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Septintojo protokolo 4 straipsnio 1 dalyje, požymių kontekste, negalima teigti, jog nagrinėtu atveju įpareigojimas pareiškėjai juos sumokėti lėmė jos nubaudimą. Delspinigių suma, be kita ko, šiuo atveju sudarė mažą visos mokestinės prievolės, įregistruotos pareiškėjos atžvilgiu, dalį. Nagrinėjamiems delspingiams aktualiausiu laikotarpiu (2010 m. antrajame ir trečiajame ketvirčiuose) jų dydis buvo 0,04 proc. už kiekvieną pavėluotą dieną, kas, pasak Vyriausiojo administracinio teismo, nesudarė pakankamo pagrindo konstatuoti, kad delspingiais pirmiausia buvo siekiama ne valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) ir išlaidų (pvz., susijusių su mokesčių administravimu) kompensavimo, bet asmens nubaudimo. Paminėtina, kad šioje administracinėje byloje buvo nustatyta faktinė aplinkybė, jog pareiškėjai už tai, kad ji neteisėtai gabenavo 1 500 pakelių cigarečių su Rusijos Federacijos banderolėmis, teismo nutarimu administracinio teisės pažeidimo byloje buvo paskirta 12 500 litų bauda su cigarečių konfiskavimu, dėl ko pareiškėja jai

mokesčių administratoriaus apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti mokesčių delspinigių teisėtumą ginčijo aplinkybe, jog buvo pažeistas dvigubo baudimo draudimo (*non bis in idem*) principas. Tačiau kadangi šiuo konkrečiu atveju delspinigiai, kuriuos Kauno teritorinės muitinės sprendimu buvo įpareigota sumokėti pareiškėja, savo turiniu ir pobūdžiu neturėjo nubaudimo minėtos Konvencijos prasme požymių, išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad dėl įpareigojimo juos sumokėti pastarasis principas nebuvo pažeistas (2011 m. lapkričio 18 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011).

Delspinigių skaičiavimo prielaidos yra išvardintos Mokesčių administravimo įstatymo 96 straipsnio 1 dalyje ir iš esmės yra siejamos su atvejais, kai mokesčių mokėtojas (laiku) nesumoka į biudžetą privalomų sumokėti mokesčių ir su jais susijusių sumų, arba pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai jam sugrąžinama (įskaitoma) mokesčio permoka. Paminėtina, jog jei atitinkamas mokesčio įstatymas nenustato kitaip, šis mokestinės prievolės užtikrinimo būdas netaikomas biudžetinėms įstaigoms, taip pat Lietuvos bankui. Delspinigių dydis ir jo apskaičiavimo tvarka yra nustatoma finansų ministro (Delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklės, patvirtintos finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. 1K-188), atsižvelgiant į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų (Mokesčių administravimo įstatymo 99 str.).

Paminėtina, kad mokesčių mokėtojui už laiku ir tinkamai neįvykdytą mokestinę prievolę apskaičiuotų delspinigių dydį pirmiausia privalo pagrįsti mokesčių administratorius (Mokesčių administravimo įstatymo 67 str. 1 d.). 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.). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011 buvo nustatyta, kad pareiškėjui (mokesčių mokėtojui) nurodytos sumokėti delspinigių sumos buvo pagrįstos mokesčių administratoriaus pateiktomis delspinigių apskaičiavimo lentelėmis. Tuo tarpu pareiškėjas nepateikė jokių pagrįstų argumentų dėl šių delspinigių sumų apskaičiavimo neteisingumo. Dėl šių aplinkybių Vyriausiasis administracinis teismas atmetė pareiškėjo argumentus (2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011).

1. Delspinigiai už laiku nesumokėtą deklaruoatą mokestį yra numatyti Mokesčių administravimo įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 1 punkte. Pastaroji nuostata įtvirtina, jog delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruoatą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį). Iš šios teisės normos matyti, kad delspinigių

skaičiavimas yra siejamas su privalomo sumokėti mokesčio nesumokėjimu ar jo pavėluotu sumokėjimu (2007 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-710/2007; taip pat žr. 2007 m. liepos 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶²-679/2007).

Aptariamam atveju delspinigiai pradunami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą (Mokesčių administravimo įstatymo 97 str. 1 d.).

2. Delspinigiai už patikrinimo metu nustatytą laiku nesumokėtą mokestį. Mokesčių administravimo įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 2 punktą numato delspinigių mokėjimą už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje).

2.1. Kaip pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A¹⁶-886/2007, pagal pastarąją įstatymo nuostatą delspinigiai skaičiuojami patikrinimo metu mokesčių administratoriui nustačius, jog konkretus patikrintas mokesčių mokėtojas nesumokėjo ar pavėluotai sumokėjo atitinkamą mokestį. Todėl delspinigių apskaičiavimui, visų pirma, yra reikšmingas tas faktas, ar patikrinimo metu nustatoma tikrinto mokesčių mokėtojo skola valstybės biudžetui (atitinkamo mokesčio nepriemoka). Apžvelgiamoje byloje teisėjų kolegija konstatavo, kad mokesčių administratoriui patikrinimo metu nustačius, jog būtent pareiškėjas neteisėtai į atskaitą įtraukė 54 000 Lt PVM bei šios sumos nesumokėjo į biudžetą, faktai ir aplinkybės, susiję su tuo, kaip savo mokesčines prievoles valstybei vykdė kiti mokesčių mokėtojai², negali būti pripažinti turinčiais reikšmės delspinigių apskaičiavimo pareiškėjui pagrįstumui (2007 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁶-886/2007).

2.2. Aptariamam delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio per Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje³ nustatytą terminą (muitinės administruojamo mokesčio – per šio įstatymo 81 straipsnio 4 dalyje nustatytą terminą), delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po

2 Šioje byloje buvo nustatyta, kad pareiškėjas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė ūkinės operacijos, kuri nebuvo PVM objektas, metu sumokėtas sumas, kurios kaip PVM buvo išskirtos šią ūkinę operaciją įforminančioje sąskaitoje-faktūroje. Pirmosios instancijos teismas sprendė, kad delspinigių pareiškėjui apskaičiavimo pagrįstumas tiesiogiai priklausė nuo aplinkybės, ar kita ūkinės operacijos šalis deklaravo 54 000 Lt pardavimo PVM ir jį sumokėjo į biudžetą.

3 Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje nustatyta: „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 mokesčių mokėtojas privalo sumokėti per 20 dienų nuo minėto sprendimo įteikimo jam dienos, jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas arba šis straipsnis nenustato kito termino.“

minėto termino pasibaigimo (Mokesčių administravimo įstatymo 97 str. 2 d.).

Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pažymėjęs, kad aiškinant Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 dalies, 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 97 straipsnio 2 dalies nuostatas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, darytina išvada, kad įstatymų leidėjas yra nustatęs du skirtingus ir savarankiškai taikomus delspinigių skaičiavimo už netinkamą mokesstinės prievolės vykdymą pagrindus tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokesčių sumą, nurodytą mokesčių administratoriaus sprendime dėl mokesstinio patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento patvirtinimo (pvz., žr. 2011 m. balandžio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-944/2011).

2.2.1. Pirmu atveju delspinigiai yra skaičiuojami dėl to, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesčio to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyto terminu. Šiuo pagrindu delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, ir baigiami skaičiuoti patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dieną. Šiuo klausimu paminėtina administracinė byla Nr. A⁴⁴²-877/2009, kurioje Vyriausiasis administracinis teismas pripažino, kad mokesčių mokėtojas nepagrįstai teigė, jog delspinigių skaičiavimas šiuo atveju pažeidžia teisingumo principą, nes delspinigių dydis priklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo to, kada bus surašytas patikrinimo aktas. Teisėjų kolegija nurodė, kad iš tikrųjų delspinigių skaičiavimas priklausė tik nuo paties mokesčių mokėtojo. Pastarajam nebuvo jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turėjo pareigą pats deklaruoti ir sumokėti akcizus dar iki mokesstinio patikrinimo. Jeigu jis laiku būtų sumokėjęs akcizus ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokestį, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokesstinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (2009 m. rugsėjo 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-877/2009).

2.2.2. Antras delspinigių skaičiavimo pagrindas taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas per Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą nesumoka sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodytų papildomai apskaičiuotų mokesčių, paskirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių sumų. Šiuo atveju delspinigių skaičiavimas yra pradedamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo (žr. 2011 m. sausio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-254/2011).

Pats delspinigių skaičiavimas už tai, kad mokesčių mokėtojas per Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 dalies terminą nesumokėjo mokesčių, kurie yra nurodyti sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, visiškai nepriklauso nuo to, ar buvo skaičiuojami delspinigiai iki patikrinimo akto ar kito

patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos, ar delspinigiai skaičiuojami nebuvo. Nėra jokio teisinio pagrindo teigti, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 97 straipsnio 2 dalį delspinigių skaičiavimas pasibaigus Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje nustatytam terminui gali būti tęsiamas tik tuomet, jeigu delspinigiai turėjo būti ir buvo skaičiuojami iki patikrinimo akto surašymo dienos (2010 m. kovo 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-438/2010).

3. Delspinigių skaičiavimo trukmė yra reglamentuota Mokesčių administravimo įstatymo 98 straipsnyje. Atkreiptinas dėmesys į pastarosios įstatymo nuostatos 3 dalį, įtvirtinančią, jog teisės aktai, kuriuose nustatomas trumpesnis delspinigių skaičiavimo laikotarpis, taikomi po jų įsigaliojimo pradėtiems skaičiuoti delspinigiams. Iki minėtų teisės aktų įsigaliojimo pradėtų skaičiuoti delspinigių skaičiavimas tęsiamas ne ilgiau, negu šiuose teisės aktuose nustatytas delspinigių skaičiavimo terminas, o jeigu delspinigiai iki minėtų teisės aktų įsigaliojimo buvo skaičiuojami ilgiau, delspinigių skaičiavimas nutraukiamas.

3.1. Pagal bendrąją taisyklę delspinigiai, pradėti skaičiuoti pastarojo įstatymo 97 straipsnyje nustatyta tvarka, skaičiuojami kiekvieną dieną ir baigiami skaičiuoti mokesčio sumokėjimo (sugražinimo) į biudžetą dieną (įskaitytinai) arba tą dieną, kai mokestinė prievolė pasibaigia kitais Mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnyje nustatytais pagrindais (Mokesčių administravimo įstatymo 98 str. 1 d.).

Taigi, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 98 straipsnio 1 dalies nuostatomis, delspinigiai yra skaičiuojami už kiekvieną pradelstą sumokėti mokesčius dieną, todėl prievolė mokėti mokesčius atsiranda kiekvieną dieną ir kiekvieną dieną ji apskaičiuojama naujai taikant tą dieną galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius delspinigių skaičiavimą (2009 m. gruodžio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1359/2009).

3.2. Delspinigiai, pradėti skaičiuoti už savalaikį mokestinės prievolės nevykdymą (Mokesčių administravimo įstatymo 97 str. 1 ir 2 d.), skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos (*plačiau apie tai skaitykite apibendrinimo poskyryje „Teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimas“, 7 punktas*), o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, – ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino (Mokesčių administravimo įstatymo 98 str. 2 d.). Paminėtina, kad ši nuostata netaikoma skaičiuojant delspinigius už laiku nesumokėtus muitus (Mokesčių administravimo įstatymo 98 str. 4 d.).

3.2.1. Kitais nei apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio nesumokėjimo atvejais, Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog pastarasis 180 dienų terminas yra taikomas tik skaičiuojant delspinigius už laikotarpį nuo mokesčių įstatymuose numatytos teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo momento. Kitaip tariant, šis terminas

netaikomas situacijoms, kai delspinigiai apskaičiuojami už bet koki kitą įstatyme nustatytą laikotarpį, kai dar nėra atsiradusi mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-401/2010 Vyriausiasis administracinis teismas pripažino, kad pareiškėjas apeliaciniame skunde pareigos mokėti mokestį atsiradimo momentą neteisingai sutapatino su teisės priverstinai išieškoti atsiradimo momentu, todėl, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 98 straipsnio 2 dalies nuostatomis, nepagrįstai nurodė 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminą. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad, kol apžvelgiamoje byloje nagrinėtas mokestinis ginčas nebuvo pasibaigęs galutiniu ir įsiteisėjusiu procesiniu sprendimu, nagrinėtu atveju nebuvo atsiradusi teisė priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką, todėl nebuvo prasidėjęs ir įstatyme numatytas 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas. Atitinkamai buvo pripažinta, kad patikrinimo akte delspinigiai pareiškėjui už 497 dienas apskaičiuoti nepažeidžiant įstatymų (2010 m. balandžio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-401/2010). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-206/2009 teisėjų kolegija konstatavo, kad minėtas 180 dienų terminas nebuvo pažeistas, nes pareiškėjui delspinigiai buvo paskaičiuoti tik už laikotarpius iki patikrinimo akto surašymo, kada mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti nepriemoką dar net nebuvo atsiradusi (2009 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-206/2009).

Kitoje administracinėje byloje (Nr. A⁵⁷⁵-285/2011) buvo nustatyta, kad pirmosios instancijos teismas sprendė, jog pagal Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą reglamentavimą maksimalus delspinigių skaičiavimo terminas yra 180 dienų, kuris šiuo atveju tęsėsi iki patikrinimo akto surašymo dienos. Kadangi mokesčių administratorius sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtino mokesčio mokėtojai apskaičiuotus delspinigius už 284 dienas, šis teismas atitinkamai perskaičiavo mokėtinų delspinigių sumą už 180 dienas. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija nesutiko su tokia pozicija, nurodžiusi, kad pirmosios instancijos teismas neteisingai pritaikė Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas su delspinigių skaičiavimu susijusias nuostatas, t. y. neteisingai pritaikė 180 dienų terminą ir nepagrįstai sumažino pareiškėjui apskaičiuotų delspinigių sumą. Šioje byloje teisėjų kolegija nurodė, kad kol dėl iškilusio mokestinio ginčo nebuvo priimtas galutinis sprendimas ir mokesčių administratorius nėra įgijęs teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką iš pareiškėjo, tol 180 dienų terminas neskaičiuotinas. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmosios instancijos teismo sprendimas atitinkamai buvo pakeistas paliekant mokesčių administratoriaus apskaičiuotas delspinigių sumas (2011 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-285/2011).

3.2.2. Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnio 1 dalyje nurodytu atveju (t. y. kilus mokestiniam ginčui), delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas (Mokesčių administravimo įstatymo 98 str. 2 d.). Taigi sustabdymo laikotarpis į Mokesčių administravimo įstatymo 98 straipsnio 2 dalyje

numatyta bendrąjį išieškavimo trukmės (180 dienų) terminą nėra įskaitomas (2007 m. rugsėjo 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-731/2007). Kitaip tariant, į Mokesčių administravimo įstatymo 98 straipsnio 2 dalyje nustatytą 180 dienų terminą delspinigiams skaičiuoti nėra įtraukiamas ne tik laikotarpis (kai mokestis turėjo būti sumokėtas) iki patikrinimo akto surašymo dienos, bet ir mokestinio ginčo laikotarpis, jei mokesčių mokėtojo skundas galiausiai nėra patenkinamas.

Pastaruoju klausimu paminėtina ir administracinė byla Nr. A⁵⁵⁶-646/2010. Šioje byloje mokesčių mokėtojas teigė, jog jam delspinigiai turėjo būti apskaičiuoti už ne ilgesnį, kaip 180 dienų terminą, be kita ko, grindė aplinkybe, jog delspinigių skaičiavimas net ir padavus skundą dėl patikrinimo akto ir priimtų sprendimų pažeidžia asmens teisę į gynybą. Tačiau Vyriausiasis administracinis teismas atmetė šiuos argumentus, teigdamas, jog delspinigių skaičiavimas nepažeidžia pastarosios teisės. Besikreipusio teisminės gynybos asmens reikalavimus pripažinus pagrįstais, apskaičiuoti delspinigiai bus panaikinti, o esant priešingam sprendimui, toks asmuo turės sumokėti delspinigius. Neskaiciuojant delspinigių būtų paneigta delspinigių paskirtis, nepaisyta teisių ir pareigų vienovės principo (2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-646/2010).

Atkreiptinas dėmesys, kad aplinkybė, jog mokestinis patikrinimas teisės aktų nustatyta tvarka yra sustabdytas, pagal Mokesčių administravimo įstatymą nėra pagrindas neskaičiuoti delspinigių už sustabdymo laikotarpį, tačiau esant atitinkamam pareiškėjo prašymui, dėl šios aplinkybės gali būti svarstomas atleidimo nuo delspinigių mokėjimo už atitinkamą laikotarpį klausimas (žr. 2011 m. kovo 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011, 2011 m. kovo 3 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-613/2011).

4. Atleidimas nuo delspinigių. Kaip minėta, delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (Mokesčių administravimo įstatymo 95 str. 1 d. 1 p.), ir paprastai jie skaičiuojami visada, kai yra tam įstatyme numatyti pagrindai. Tačiau mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu yra Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas (*šiuo klausimu plačiau skaitykite apibendrinimo skyrių „Atleidimas nuo baudos“, 30–34 punktai*), taip pat kitais atvejais, kai delspinigius iš fizinių asmenų išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal pastarojo įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą (*šiuo klausimu žr. apibendrinimo poskyrį „Beviltiška mokestinė nepriemoka“, 12 punktas*) (Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 1 d.).

Nuo delspinigių mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija (Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 2 d.). Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴-105/2005 sprendė, jog atsižvelgiant į tai, kad mokestinis ginčas nagrinėjamas apeliacinės instancijos teisme, šis teismas taip pat gali spręsti dėl atleidimo nuo delspinigių. Teisėjų kolegija, įvertinusi byloje surinktus

įrodymus, konstatavo, kad pareiškėjas yra fizinis asmuo, kurio ekonominė (socialinė) padėtis yra sunki, todėl atleido jį nuo apskaičiuotų delspinigių (2005 m. sausio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴-105/2005).

Turto areštas

Turto areštas – Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų įstatymų nustatyta tvarka ir sąlygomis taikomas mokesčių mokėtojo nuosavybės teisės į turtą arba atskirų šios teisės sudedamųjų dalių – valdymo, naudojimosi, disponavimo – priverstinis laikinas apribojimas siekiant užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (Mokesčių administravimo įstatymo 101 str. 1 d.). Kaip administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-100/2011 nurodė Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, pastaroji įstatymo nuostata suteikia teisę mokesčių administratoriui areštuoti tik mokesčių mokėtojo turtą ir pagal šią teisės normą mokesčių administratorius negali areštuoti jokio kito asmens, t. y. asmens, kuris mokesčių teisės požiūriu nėra mokesčių mokėtojas, turto. Priešingas aiškinimas pažeistų apmokestinimo aiškumo principą (Mokesčių administravimo įstatymo 9 str.) ir, nesant konkretaus įstatyminio pagrindo, leistų mokesčių administratoriui suvaržyti teisę į nuosavybę, kurią, be kita ko, gina ir saugo Konstitucijos 23 straipsnis. Tokią išvadą apeliacinės instancijos teismas padarė nagrinėdamas pareiškėjos (fizinio asmens) skundą dėl mokesčių administratoriaus areštuoto jos turto, siekiant užtikrinti jos mirusio sutuoktinio įsteigtos individualios įmonės mokestinės prievolės įvykdymą. Nustatyta, kad visuose mokesčių administratoriaus surašytuose dokumentuose bei priimtuose sprendimuose mokesčių mokėtoju buvo nurodyta būtent pastaroji individuali įmonė. Taigi tokiu atveju Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 3 dalis suteikė teisę mokesčių administratoriui areštuoti tik minėtos įmonės, t. y. juridinio asmens – individualios įmonės, turtą. Ginčijamu aktu areštuotas turtas nebuvo perduotas individualiai įmonei, jis priklausė pareiškėjai kaip fiziniam asmeniui. Vadinasi, mokesčių administratorius areštavo ne mokesčių mokėtojo turtą, nors tokios teisės jam Mokesčių administravimo įstatymas nesuteikė. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, teisėjų kolegija ginčytą turto arešto aktą pripažino neteisėtu ir jį panaikino Administracinių bylų teisenos įstatymo 89 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu (2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-100/2011). Primintina, jog vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 15 dalimi, mokesčių mokėtoju pagal šį įstatymą laikomas ir mokesčių išskaičiuojantis asmuo, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus.

Mokesčių administratoriaus vykdomam turto areštui *mutatis mutandis* taikomos Civilinio proceso kodekso XLVIII skyriaus 675 straipsnio 1, 2, 4 ir 5 dalyse, 677, 678, 679, 680, 683, 684 straipsniuose, 686 straipsnio 1 ir 2 dalyse bei 688 straipsnyje nustatytos taisyklės. Šiuo atveju mokesčių administratoriaus pareigūnas turi visas teises ir pareigas dėl mokesčių mokėtojo ir trečiųjų asmenų, kaip ir šio

kodekso nustatyta tvarka turtą areštuojantis antstolis (Mokesčių administravimo įstatymo 101 str. 6 d.).

5. Turto arešto pagrindai, t. y. atvejai (aplinkybės), kuriems esant mokesčių administratorius turi teisę areštuoti mokesčių mokėtojo turtą, yra nurodyti Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 3 ir 4 dalyse.

5.1. Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 3 dalis įtvirtina, kad mokesčių mokėtojo turtas gali būti areštuojamas, jeigu mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumokėjo mokesčio ir su juo susijusių sumų arba jeigu mokesčių administratoriui priėmus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų.

5.1.1. Administracinėje byloje Nr. A⁸-819/2005 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad tam, jog būtų areštuotas mokesčio mokėtojo turtas pagal Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 3 dalį, turi objektyviai egzistuoti mokesčių mokėtojo skola biudžetui: mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumokėjo mokesčio ir su juo susijusių sumų arba priėmus minėtą sprendimą yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti. Šioje byloje nustatyta, kad vietos mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo naujai apskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai ir su jais susijusios sumos, centrinio mokesčių administratoriaus buvo panaikintas, pavedant atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą. Dėl šios priežasties teisėjų kolegija laikė, jog nebuvo jokio teisinio pagrindo minėto patikrinimo aktu apskaičiuotas sumas traktuoti kaip egzistuojančią skolą biudžetui, todėl ir mokesčių mokėtojams priklausančio turto areštas negalėjo būti grindžiamas Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 3 dalimi. Tačiau šiuo atveju mokesčių administratoriui išliko teisė spręsti, ar nėra kitų Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnyje numatytų pagrindų mokesčių mokėtojo turtui areštuoti (2005 m. rugpjūčio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-819/2005).

5.1.2. Dėl turto arešto sąlygos, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų, skaitykite šio apibendrinimo 5.2.2 punkte.

5.2. Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojo turtas taip pat gali būti areštuojamas, jeigu patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, metu, taip pat pavidimo dėl specialisto išvados teikimo vykdymo metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Šiuo atveju gali būti areštuojamas tik

toks mokesčių mokėtojo turtas, kuris registruojamas atitinkamo turto registre, taip pat mokesčių mokėtojui gražintina mokesčio permoka (skirtumas).

Pirmiausia paminėtina, jog Vyriausiasis administracinis teismas, sprenddamas klausimą dėl turto arešto akto minėtu pagrindu teisėtumo, be kita ko, vertina, ar yra areštuotas toks turtas, kurį areštuoti leidžia Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalis, t. y. turto registre registruojamas mokesčių mokėtojo turtas arba mokesčių mokėtojui gražintina mokesčio permoka (skirtumas) (pvz., žr. 2008 m. rugpjūčio 1 d. nutartį administracinėje byloje A³⁹-1387/2008; 2005 m. lapkričio 15 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁸-1702/2005).

Be to, teismas yra nurodęs, jog iš paminėtos įstatymo nuostatos matyti, kad joje iš esmės yra nustatytos dvi sąlygos, kurioms esant gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė taikyti šioje teisės normoje numatytą poveikio priemonę – (1) kai atliekamo mokestinio patikrinimo metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir (2) kai yra pagrįsta rizika (pavojus), kad dėl atitinkamų mokesčio mokėtojų veiksmų gali būti sunku arba tapti neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų.

5.2.1. Pirmoji sąlyga gali būti patenkinama ne tik tais atvejais, kada jau yra padarytas pirminis konstatavimas, kad mokesčių mokėtojas nėra sumokėjęs nustatytų mokesčių ir su juo susijusių sumų, bet ir tais atvejais, kai, pradėjus bei vykdant mokestinį patikrinimą, daroma preliminarai išvada (prielaida) apie galimus mokesčių įstatymų pažeidimus (2011 m. vasario 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-249/2011). Toks aiškinimas pagrįstas sisteminiu Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų vertinimu – ar yra padaryti mokesčių prievolių vykdymo pažeidimai, konstatuojama patikrinimo akte bei sprendime dėl jo patvirtinimo, t. y. galutinis vertinimas, kad padaryti pažeidimai, iš kurio kyla teisinės pasekmės, pateikiamas paminėtuose aktuose (Mokesčių administravimo įstatymo 128, 129, 132 str.). Tuo tarpu mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonė – turto areštas, turintis tikslą užtikrinti sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo formuluojamų nurodymų sumokėti papildomai priskaičiuotus mokesčius įvykdymą, taikomas tuojau pat, kai tikrinimo metu nustatomas pažeidimas, o ne tada, kai dėl jo (jų) įforminamas aktas, kas reiškia, jog sąvokos „nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų“, vartojamos tiek Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalyje, tiek šio įstatymo 132 straipsnio 1 dalyje, turinys yra akivaizdžiai skirtingas (2005 m. kovo 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷-77/2005). Taigi, Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalis suteikia teisę mokesčių administratoriui areštuoti mokesčių mokėtojo turtą ne tik įsiteisėjus sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo, bet ir patikrinimo metu, t. y. taikyti išieškojimo užtikrinimo priemonę galima ir (tikėtinos) būsimos mokestinės prievolės atžvilgiu (2008 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-850/2008). Kaip vada sprendimui dėl mokesčio mokėtojo turto arešto priimti administracinėje byloje Nr. A¹⁴-657/2007 buvo pripažintas mokestinį patikrinimą atliekančio vietos mokesčių administratoriaus tarnybinis pranešimas, kuriuo buvo informuojama, kad

tikrinamam mokesčio mokėtojui numatoma priskaičiuoti apie 427 907 Lt mokesčių, baudų ir delspinigių, o pagal mokesčio mokėjo apskaitos kortelės duomenis yra kitų mokesčių ir su jais susijusių sumų nepriemoka (2007 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-657/2007). Jau minėtoje administracinėje byloje Nr. A⁶³-850/2008 buvo nustatyta, jog atlikus mokestinį patikrinimą buvo surašytas patikrinimo aktas, tačiau vietos mokesčių administratorius jo (akto) nepatvirtino, bet nurodė atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą, kurio metu ir buvo priimtas apžvelgiamoje byloje ginčytas turto arešto aktas. Atmesdamas mokesčio mokėjo argumentus dėl pastarojo arešto akto neteisėtumo, Vyriausiasis administracinis teismas iš esmės pripažino, kad pirminio mokestinio patikrinimo metu surašytame patikrinimo akte nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimai sudarė pagrindą areštuoti mokesčio mokėjo turėtą mokestinę permoką (2008 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-850/2008). Kartu pažymėtina, jog iš teismo praktikos negalima daryti išvados, kad aptariamoms sąlygoms – mokesčių įstatymų pažeidimas – turto areštui tenkinti buvimas negalėtų būti pagrindžiamas ir kitomis aplinkybėmis (pagrindais) bei įrodymais.

5.2.2. Dėl minėtos antrosios Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalies taikymo sąlygos pažymėtina, kad siekiant taikyti turto areštą, kiekvienu atveju turi būti nustatyta, kad egzistuoja realus pavojus, jog mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų (2008 m. vasario 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-194/2008). Minėtos aplinkybės yra glaudžiai tarpusavyje susijusios. Grėsmė, kad turtas gali būti paslėptas, parduotas ar kitokiu būdu jo netekta, reiškia, kad turto, į kurį gali būti nukreiptas mokestinės nepriemokos išieškojimas, kiekis gali sumažėti tiek, kad gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Tai, savo ruožtu, pateisina atitinkamų apribojimų mokesčių mokėjo turtui nustatymą, siekiant apsaugoti visuomenės ir valstybės interesą, kad nustatyti privalomi mokesčiai būtų sumokėti.

Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalies nuostatos taikymas siejamas su „pagrįsta rizika“, kad mokesčio mokėtojui priklausantis turtas gali būti jo paslėptas, parduotas ar kitokiu būdu prarastas. Pastaroji nuostata (aiškinant ją lingvistiniu teisės aiškinimo metodu) suponuoja tam tikrą konkrečių faktinių aplinkybių įvertinimą. Taigi konstatuotina, kad kiekvienu konkrečiu atveju Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalies taikymą (turto areštą) pagrįsti būtina nurodyti (pateikti teismui) įrodymus, patvirtinančius šioje normoje nurodytų galimų neigiamų arešto netaikymo pasekmių realumą (2006 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-2153/2006). Kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1497/2011, aptariama sąlyga išreiškia tikėtino pobūdžio aplinkybes, todėl, sprendžiant turto arešto klausimą, pakanka konstatuoti mokesčių mokėjo turto praradimo riziką. Šioje byloje buvo nurodyta, kad pareiškėjui gali būti priskaičiuotos didelės mokesčio bei su juo susijusios sumos (73 637,33 Lt) ir tokių sumų padengimui būtina

užtikrinti, kad jis turės pakankamai turto, jeigu bus pradėtos realios skolos biudžetui išieškojimo procedūros. Teisėjų kolegija sprendė, kad šiuo atveju turto areštas buvo pateisinamas, pareiškėjas nenurodė jokių argumentų bei nepateikė jokių duomenų, kad pradėjus galimą mokesstinės nepriemokos išieškojimą, jis turės galimybę padengti skolą ir tokia jo galimybė nesumažės (2011 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1497/2011).

5.2.2.1. Iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, kad minėtos grėsmės realumą, be kita ko, gali pagrįsti atitinkami mokesčių mokėtojo veiksmai su jam priklausančiu turtu. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁸-980/2007 teisėjų kolegija pareiškėjo teiginį, kad nei turto arešto akto surašymo metu, nei ginčo metu nebuvo duomenų, jog jis jam priklausančią turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio bei su juo susijusių sumų, pripažino nepagrįstu. Teismas pažymėjo, jog šį pareiškėjo teiginį paneigia tai, kad jis, jau vykstant mokesstiniam patikrinimui, savo didžiausios vertės turtą apsunkino hipoteka banko naudai. Tokiu būdu galimas patikrinimo metu apskaičiuotos mokesstinės nepriemokos išieškojimas iš pareiškėjui priklausančio turto valstybės naudai tapo apribotas bei neįmanomas be pareiškėjo kreditoriaus leidimo. Todėl, įvertinus visumą bylos aplinkybių, padaryta išvada, kad atsakovas pagrįstai konstatavo, jog nagrinėtu atveju egzistavo reali rizika, jog pareiškėjas jam priklausančio turto gali netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio bei su juo susijusių sumų. Atsakovas pagrįstai konstatavo, kad atsirado Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalyje nurodytos aplinkybės, kurioms esant patikrinimo metu galima areštuoti mokesčio mokėtojo turtą (2007 m. lapkričio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-980/2007). Vyriausiasis administracinis teismas yra pripažinęs, kad minėtos realios grėsmės egzistavimui pagrįsti gali būti reikšminga, pavyzdžiui, aplinkybė, kad mokesstinio patikrinimo metu yra parduodamas (perleidžiamas) turimas turtas, o likusio registruoto turto lieka mažiau nei numatomos mokesstinės nepriemokos suma (2007 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-657/2007), mokesčio mokėtojo veikla yra susijusi su turimo (nekilnojamojo) turto pardavimu, kas sudarė pagrindą manyti, kad vykdydamas savo tiesioginę ūkinę–komercinę veiklą, mokesčių mokėtojas jam priklausančią turtą parduos ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų (2011 m. kovo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-907/2011) ir kt.

5.2.2.2. Pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas jam priklausančią turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų, buvimui gali būti reikšminga, kad:

- mokesčių mokėtojas sistemingai pažeidinėjo mokesčių įstatymus, siekdamas išvengti prievolės sumokėti mokesčius (mokesčių mokėtojo nesąžiningumas) (2011 m. kovo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-907/2011);
- mokesčių mokėtojas turi didelius įsipareigojimus kitiems kreditoriams ir (ar)

jo nuosavybės teisės į turimą turtą yra suvaržytos pastariesiems įsipareigojimams padengti. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁶-90/2007 nustatyta, kad turto arešto aktų surašymo metu mokesčių mokėtojo skolinių įsipareigojimų (10 mln. Lt) įvykdymo užtikrinimui buvo pagal hipoteką įkeistas ne tik jo nekilnojamasis turtas, bet milijoninių skolinių įsipareigojimų įvykdymo užtikrinimui taip pat buvo įkeista mokesčių mokėtojo reikalavimo teisės į debitorinius įsiskolinimus, jo prekių atsargos ir netgi esamos bei būsimos piniginės įplaukos, pervedamos į mokesčių mokėtojo sąskaitas. Esant tokioms aplinkybėms, o taip pat atsižvelgiant į tai, jog didelė dalis mokesčių mokėtojo turto buvo pas trečiuosius asmenis, kurių mokumas nebuvo žinomas, pasak teisėjų kolegijos, buvo pakankamas pagrindas daryti išvadą, jog sutrikus mokesčių mokėtojo mokėjimams bankams ir dėl šios priežasties bankams nukreipus išieškojimą į įkeistą turtą, jis galėjo netekti turto ir dėl to galėjo būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų (2007 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-90/2007). Administracinėje byloje Nr. A³⁹-1760/2008 nustačius, kad mokesčių mokėtojas turėjo 3 150 000 Lt kitų prievolių, o jo turimas nekilnojamasis turtas įkeistas, buvo pripažinta, kad atsirado pagrįsta rizika, jog mokesčių mokėtojas gali netekti turto ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčių ir su jais susijusių sumų (2008 m. spalio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A³⁹-1760/2008).

5.2.2.3. Paminėtina ir tai, jog administracinėje byloje Nr. A⁶-96/2007 Vyriausiasis administracinis teismas yra pabrėžęs, kad teisiniu požiūriu reikšmingas ne registruojamo turto kiekis, kuriuo disponuoja mokesčių mokėtojas, o pagrįstos rizikos, jog pareiškėjas, siekdamas išvengti mokesčių sumokėjimo, paslėps, parduos ar kitaip neteks savo turto ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų, faktas. Todėl teisėjų kolegija šioje byloje kaip nepakankamas vertino pareiškėjo apeliaciniame skunde nurodomas aplinkybes, jog pareiškėjo pelno (nuostolio) ataskaitos, balansai, pažymos rodo, kad pareiškėjas dirba pelningai, turi ilgalaikio turto, piniginių lėšų bankų įstaigose, sąžiningai moka visus privalomuosius mokėjimus valstybei, įsiskolinimų valstybės biudžetui neturi (2007 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-96/2007; taip pat žr. 2007 m. sausio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶-90/2007). Sprendžiant dėl turto arešto pagrįstumo, esminės reikšmės neturi ir anksčiau sumokėtų mokesčių sumos (2007 m. lapkričio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁹-1017/2007). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1429/2011 nurodžiusi, jog nagrinėjamu atveju pareiškėjai yra priskaičiuotos didelės mokesčio bei su juo susijusios sumos ir tokių sumų padengimui būtina užtikrinti, kad pareiškėja turės pakankamai turto, jeigu bus pradėtos realios skolos biudžetui išieškojimo procedūros, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, jog šiuo atveju turto areštas yra pateisinama priemonė ir vien tik pasiklivimo pareiškėjos sąžiningumu bei tikėjimosi, kad pradėjus galimą išieškojimą, jos galimybės padengti skolą nesumažės, nepakanka (2011 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1429/2011). Taigi didelė (numatomų) mokestinių nepriemokų suma gali turėti

svarbią reikšmę, sprendžiant dėl turto arešto.

Vis dėlto paminėtina, kad, kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, nors turimo registruojamo turto kiekis bei kitos mokesčio mokėtojo finansinę padėtį apibūdinančios aplinkybės pačios savaime nėra lemiamos, bet jos gali turėti reikšmės vertinant „pagrįstą riziką“ aptariamos Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos prasme. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹¹-2153/2006 Vyriausiasis administracinis teismas iš esmės sutiko su pirmosios instancijos teismo vertinimu, jog mokesčių administratorius, areštuodamas pareiškėjui priklausantį turtą 140 000 Lt galimai mokestinei nepriemokai užtikrinti, neįvertino vienos iš svarbių aplinkybių sprendžiant pagrįstos rizikos klausimą dėl galimos mokesčio nepriemokos sumokėjimo – įmonės realios finansinės padėties, neįvertino aplinkybės, kad įmonė valdo turto daugiau nei už 2 mln. Lt, dirba pelningai (ataskaitiniais metais grynasis pelnas sudarė daugiau kaip 1 mln. Lt). Šioje byloje taip pat nebuvo pateikta informacijos, jog buvo pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti. Bylos nagrinėjimo metu taip pat nebuvo pateikta jokių objektyvių įrodymų, kurie būtų leidę daryti išvadą, kad mokesčio mokėtojas siekė išvengti numatomos priskaičiuoti mokestinės nepriemokos sumokėjimo. Šiomis aplinkybėmis apeliacinės instancijos teismas paliko Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimą, kuriuo buvo panaikintas ginčo arešto aktas, nepakeisą ir mokesčių administratoriaus apeliacinį skundą atmetė (2006 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-2153/2006).

5.3. Turto arešto akto surašymo metu buvusios ir tokį mokesčių administratoriaus sprendimą nulėmusios aplinkybės vėliau gali išnykti ar iš esmės pasikeisti. Toks pasikeitimas gali atsirasti ir po to, kai pastarojo akto teisėtumas ir pagrįstumas patvirtintas įsiteisėjusiu teismo sprendimu. Šiuo klausimu paminėtina administracinė byla Nr. AS⁶-184/2007, kurioje teisėjų kolegija pripažino, kad pasikeitus aplinkybėms išties gali išnykti pagrindas toliau taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdą – turto areštą – arba jį taikyti tokiu mastu ir būdu, koku jis buvo pritaikytas. Turto arešto taikymas, nepaisant to, kad pasikeitus aplinkybėms išnyko pagrindas jį taikyti, iš esmės reikštų asmens, kurio turto atžvilgiu areštas pritaikytas, nepagrįstą, neteisėtą ir neproporcingą teisių suvaržymą, atitinkamai institucijai suteiktų įgalinimų naudojimą ne pagal paskirtį ir tikslus, kuriems tokia institucija yra įsteigta ir gavo atitinkamus įgaliojimus veikti, nepagrįstą naudojimąsi valstybės valdžia, konstitucinių teisingumo, protingumo ir proporcingumo principų pažeidimą. Todėl asmeniui, manančiam, kad nebėra pagrindo toliau taikyti turto areštą, negali būti atimta teisė prašyti panaikinti jį. Tačiau teisėjų kolegija pažymėjo, kad pagal galiojantį teisinį reguliavimą (Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 1 d. 15 p., 101 str.), aplinkybes, ar yra pagrindas taikyti turto areštą, visų pirma nustatinėja, vertina ir jų pagrindu sprendimą dėl turto arešto priima ne teismas, o mokesčių administratorius. Todėl teisėjų kolegija padarė išvadą, kad ir dėl arešto turtui panaikinimo, kai asmuo mano, kad išnyko

pagrindas jį taikyti, visų pirma sprendimą turi priimti ne teismas, o mokesčių administratorius. Administraciniam teismui įstatymu nėra suteikti įgalinimai tiesiogiai spręsti klausimo dėl mokesčių administratoriaus pritaikyto arešto turtui panaikinimo, kai pasikeičia aplinkybės. Todėl suinteresuotas asmuo, manantis, kad nebėra pagrindo toliau taikyti turto areštą, visų pirma turi kreiptis į atitinkamą mokesčių administratorių, kuris priėmė sprendimą dėl turto arešto taikymo, su prašymu panaikinti konkretaus turto areštą. Mokesčių administratorius dėl tokio prašymo turi priimti Mokesčių administravimo įstatymo, Viešojo administravimo įstatymo ir kitų teisės aktų reikalavimus atitinkantį sprendimą. Nesutikdamas su tokiu mokesčių administratoriaus sprendimu, suinteresuotas asmuo gali jį skųsti įstatymų nustatyta tvarka (2007 m. balandžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁶-184/2007).

6. Turto arešto apimtis yra apibrėžta Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 2 dalyje, nustatančioje, jog mokesčių mokėtojo turto areštuojama ne daugiau negu tiek, kad būtų galima realiai ir visiškai užtikrinti mokestinių nepriemokų išieškojimą ir padengti su turto areštu bei išieškojimu susijusias išlaidas. Spręsdamas ginčus dėl turto arešto, Vyriausiasis administracinis teismas vertina ir pastarąsias aplinkybes. Pavyzdžiui, kaip buvo matyti iš administracinės bylos Nr. A⁹-1017/2007 medžiagos, Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija areštavo UAB „Energetikos tiekimo bazė“ nekilnojamąjį turtą ir automobilius, kurių bendra vertė 1 663 729 Lt. Atsižvelgiant į tai, jog bendrovei buvo papildomai apskaičiuota 26 869 592 Lt mokesčių ir šių mokesčių delspinigių, teisėjų kolegija padarė išvadą, kad mokesčių administratorius, areštuodamas ir bendrovės deklaruotą 578 713 Lt PVM permoką, Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 2 dalies nuostatų nepažeidė (2007 m. lapkričio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁹-1017/2007).

Mokesčių administratorius įkainoja areštuojamą turtą rinkos kainomis, o mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus įkainojimu, turi teisę jį ginčyti įstatymų nustatyta tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo 101 str. 5 d.). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-117/2011 pripažinusi, jog įkainodamas areštuojamą turtą mokesčių administratorius turėjo teisę vadovautis Nekilnojamojo turto registre nurodyta vidutine šio turto rinkos verte, teisėjų kolegija atmetė pareiškėjo argumentus dėl Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 2 ir 5 dalies nuostatų pažeidimo. Mokesčių mokėtojo pateikta turto įvertinimo pažyma buvo daugiau kaip pusantrų metų senumo, o kitų pakankamų argumentų ir įrodymų, kurie sudarytų pagrindą kitaip spręsti areštuoto turto įkainojimo klausimą, nepateikta (2011 m. sausio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-117/2011).

II. Mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas

Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo tvarka

7. Teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimas. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 105 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, jeigu yra bent vienas iš šioje įstatymo nuostatoje nustatytų pagrindų.

7.1. Pirmas iš aptariamų pagrindų – jei mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčio ir su juo susijusių sumų, nurodytų mokesčių administratoriaus raginime (Mokesčių administravimo įstatymo 105 str. 1 d. 1 p.).

Kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, tam, kad atsirastų mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo pastarosios įstatymo nuostatos pagrindu, privalu mokesčių mokėtojui įteikti minėtą raginimą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁶-228/2007 buvo nustatyta, kad vietos mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką, galėjo vadovautis tik Mokesčių administravimo įstatymo 105 straipsnio 1 dalies 1 punktu, t. y. mokestinę nepriemoką priverstinai išieškoti galėjo tik po to, jeigu mokesčių mokėtojas geruoju nebūtų sumokėjęs raginime nurodytos nepriemokos sumos. Kadangi byloje nebuvo įrodymų, jog mokesčių administratorius būtų pateikęs tokį raginimą, teisėjų kolegija pripažino, kad minėtas mokesčių administratoriaus sprendimas priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką buvo neteisėtas (2007 m. kovo 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-228/2007).

Tuo tarpu administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-710/2010 nustačiusi, kad mokesčių administratorius išsiuntė raginimą sumokėti mokestinę nepriemoką į biudžetą, o mokesčių mokėtojas šį raginimą gavo ir su jo turiniu susipažino, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija padarė išvadą, jog mokesčių mokėtojui nesumokėjus mokestinės nepriemokos sumų per raginime nurodytą terminą, mokesčių administratorius teisėtai ir pagrįstai priėmė sprendimą dėl mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo (2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-710/2010).

7.2. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 105 straipsnio 1 dalies 2 punktu, mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, jeigu mokesčių mokėtojas nesumoka deklaruoto mokesčio arba muitinės deklaracijoje nurodyto mokesčio atitinkamo mokesčio įstatyme ar jo pagrindu priimtame lydimaajame teisės akte nustatytu terminu. Administracinėje byloje Nr. A⁸-871/2005 nustačiusi, kad iš mokesčių mokėtojo išieškotinos sumos susidarė būtent pastarajam nesumokėjus deklaruotų mokesčių įstatymuose nustatytais terminais, teisėjų kolegija konstatavo, jog mokesčių

administratorius, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 105 straipsnio 1 dalies 2 punktu, turėjo teisę priimti sprendimą išieškoti mokestinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo turto (2005 m. rugpjūčio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-871/2005).

7.3. Sprendimą priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką mokesčių administratorius gali priimti ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 ir 4 dalyse numatytais terminais nesumoka mokesčių administratoriaus sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodyto mokesčio ir su juo susijusių sumų (Mokesčių administravimo įstatymo 105 str. 1 d. 3 p.).

Tačiau, kaip matyti iš administracinės bylos Nr. A⁴³⁸-795/2010, jei dėl sprendimo, kuriuo apskaičiuojama ir nurodoma sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas, vyksta mokestinis ginčas teisme, mokesčių administratorius, įsiteisėjęs teismo sprendimui, išsiunčia mokesčių mokėtojui raginimą geruoju įvykdyti sprendimą (2010 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-795/2010). Būtinybė tokiu atveju pateikti raginimą suponuoja Mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnio 1 dalies 1 punktas, nustatantis, kad raginimas geruoju sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas pateikiamas, jei įsiteisėja sprendimas dėl mokesčių mokėtojo skundo mokestiniuose ginčuose.

8. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdai. Mokesčių mokėtojui nesumokėjęs ar nustojus mokėti mokesčius į valstybės biudžetą, mokesčių administratorius Mokesčių administravimo įstatymo 105 straipsnio nustatyta tvarka įgyja teisę priverstinai juos išieškoti pritaikydamas to paties įstatymo 106 straipsnio 1 dalyje numatytus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdus (2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-505/2010).

Pastaroji Mokesčių administravimo įstatymo nuostata numato, kad mokestinė nepriemoka priverstinai gali būti išieškoma: duodant kredito, mokėjimo ar elektroninių pinigų įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos (1 p.); pateikiant laiduotojui arba garantui reikalavimą įvykdyti mokesčių mokėtojo prievolę ir už mokesčių mokėtoją sumokėti mokestinę nepriemoką (jeigu mokestinės prievolės įvykdymas užtikrintas laidavimu arba garantija) (2 p.); duodant kredito, mokėjimo ar elektroninių pinigų įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš laiduotojo arba garanto sąskaitos, jeigu laiduotojas arba garantas nevykdo šio straipsnio 2 punkto reikalavimo (3 p.); taip pat priimti sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto (4 p.). Šį sprendimą vykdo antstoliai Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo 106 str. 1 d. 4 p.).

Pastebėtina, jog Mokesčių administravimo įstatymo 106 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostata nėra užkertamas kelias įstatymų nustatytais atvejais ir tvarka mokestinės nepriemokos išieškojimui vykdyti iš kitų, t. y. pastarojoje nuostatoje

konkrečiai neišvardintų, asmenų, atsakingų už mokesčių mokėtojo mokestines prievolės. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-234/2011 Vyriausiasis administracinis teismas atmetė pareiškėjo argumentus, kad jokia mokestinė nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūra mokesčių mokėtojo (individualios įmonės) atžvilgiu nebuvo atliekama, nes jis neturi jokio turto, o yra išieškoma iš jo savininko darbo užmokesčio. Teismas nurodė, kad sprendimai išieškoti mokestinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo turto yra vykdomi antstolių Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo 106 str. 1 d. 4 p.), taigi šie teisiniai santykiai yra nebe viešosios (mokesčių) teisės dalykas. Civilinio proceso kodekso 673 straipsnyje yra įtvirtinta, kad jeigu individuali (personalinė) įmonė neturi pakankamai lėšų išieškomoms sumoms padengti, antstolis išieškojimą nukreipia į kitą jos turtą ir savininko turtą (taip pat ir darbo užmokesčių). Pareiškėjas yra individuali įmonė, kuri yra laikoma neribotos civilinės atsakomybės privačiu juridiniu asmeniu (Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymo (2003 m. lapkričio 6 d. įstatymo Nr. IX-1805 redakcija) 2 str. 1 d.), todėl jeigu prievolėms įvykdyti neužtenka neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens turto, už jo prievolės atsako juridinio asmens dalyvis (Civilinio kodekso 2.50 str. 4 d.). Taigi privatinės teisės prasme išieškojimo iš individualios įmonės savininko veiksmai yra atliekami teisėtai ir pagrįstai, o mokesčių teisės prasme yra svarbu tai, kad mokesčių administratorius sprendimus išieškoti mokestinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo turto priėmė nepasibaigus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminui (2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-234/2011).

9. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senatis yra numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 107 straipsnio 1 dalyje, nustatančioje, jog mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas yra 5 metai.

9.1. Mokesčio priverstinio išieškojimo senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokesčių atsiradimo dienos (Mokesčių administravimo įstatymo 107 str. 2 d.). Taigi mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas yra nukreiptas į jau patvirtinto mokesčio išieškojimo laikotarpį. Kol vyksta teisminis mokestinis ginčas dėl nurodymo sumokėti mokesčius, aptariamasis terminas netaikomas ir neskaičiuojamas, nes mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties termino eiga tuo metu dar nėra prasidėjusi. Pastaruoju atveju mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas prasidės, jei teismas priims pareiškėjui nepalankų galutinį baigiamąjį aktą ir mokesčių mokėtojas numatytais terminais nesumokės mokesčių administratoriaus sprendime nurodyto bei teismo patvirtinto mokesčio (2011 m. rugsėjo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-3447/2011). Pastebėtina, kad Mokesčių administravimo įstatymo 106 straipsnyje nurodytais būdais pradėjus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūras, jos užbaigiamos nepaisant to, jog jų vykdymo metu pasibaigia mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas (Mokesčių administravimo įstatymo 107 str. 5 d.).

Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-234/2011 nurodė, kad aptariamasis senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokesčių atsiradimo dienos, o mokesčių administratoriui, be kita ko, priėmus sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto, jau pradėta mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūra užbaigiama nepaisant to, jog jos vykdymo metu pasibaigia mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Šioje byloje nagrinėtu atveju, nurodžiusi, jog senaties termino pradžia yra 2004 m. gegužės 10 d., teisėjų kolegija pažymėjo, kad tuo atveju, jeigu mokesčių administratorius pareiškė atžvilgiu nebūtų pradėjęs jokių mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūrų, mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas pareiškėjo atžvilgiu būtų pasibaigęs 2009 m. gegužės 10 d. Tačiau mokesčių administratorius, nepasibaigus šiam terminui, t. y. 2004 m. birželio 22 d. ir 2006 m. gegužės 16 d., priėmė du sprendimus išieškoti mokestinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo (pareiškėjo) turto, tokiu būdu išpildydamas visas Mokesčių administravimo įstatyme numatytas sąlygas, kad pradėta mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūra būtų užbaigta nepaisant to, jog jos vykdymo metu pasibaigė mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas (2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-234/2011).

9.2. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties termino nutraukimo pagrindai yra išvardinti Mokesčių administravimo įstatymo 108 straipsnio 1 dalyje. Šios nuostatos 1 punktą numato, kad mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senatis nutrūksta, kai to paties įstatymo 110 straipsnio 1 dalyje nurodytu pagrindu (t. y. kilus mokestiniam ginčui) sustabdomas mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-527/2010 teisėjų kolegija pareiškėjo argumentus dėl pasibaigusio senaties termino išieškoti priverstinai mokestinę nepriemoką pripažino nepagrįstais, nurodžiusi, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 108 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir 110 straipsnio 1 dalį mokestinių ginčų inicijavimas sustabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, o tuo pačiu nutraukia mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties eigą (2010 m. gegužės 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-527/2010).

9.3. Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-731/2010 Vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, kad pagal reguliuojamų teisinių santykių turinį, teisės normos, reglamentuojančios mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties taikymo klausimus, yra materialinės, o ne procesinės teisės normos. Tai nulemia, kad šios teisės normos turi būti taikomos pagal juose nustatytų teisinių santykių atsiradimo momentą. Šioje byloje Vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjo ginčą dėl 2003 m. rugsėjo 23 d. mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčio mokėtojo turto vykdymo. Byloje, be kita ko, buvo nustatyta, kad pastarojo sprendimo priėmimo metu galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalis (2001 m. birželio 26 d.

įstatymo Nr. IX-394 redakcija) numatė, kad mokesčio išieškojimo senaties terminas yra 5 metai. Analogiškas senaties terminas buvo nustatytas ir nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusio Mokesčių administravimo įstatymo (2004 m. balandžio 13 d. įstatymas Nr. IX-2112) 107 straipsnio 1 dalyje. Tačiau pastarajame įstatyme (107 str. 5 d.) taip pat atsirado nuostata, jog pradėjus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūras, jos užbaigiamos nepaisant to, kad jų vykdymo metu pasibaigia mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Tokios nuostatos nebuvo nei iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiame Mokesčių administravimo įstatyme, nei jį lydinčiuose poįstatyminiuose teisės aktuose. Todėl teisėjų kolegija, akcentuodama mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties termino taikymą reguliuojančių normų materialinį pobūdį, konstatavo, kad šiuo atveju turėjo būti taikomos iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, kurios nenumatė mokesčių administratoriaus teisės pradėjus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūras, jas užbaigti (tęsti) nepaisant to, jog jų vykdymo metu pasibaigia mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Teismas nusprendė, kad nagrinėto ginčo atveju mokesčių administratorius aptariamą procedūras galėjo vykdyti ne ilgiau kaip 5 metus, t. y. iki 2008 m. rugsėjo 23 d., todėl pareiškėjo reikalavimą nutraukti šių procedūrų vykdymą po minėtos datos teisėjų kolegija pripažino pagrįstu (2010 m. rugpjūčio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-731/2010).

Šiame kontekste paminėtina ir tai, kad Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimai, numatantys pačią mokesčio priverstinio išieškojimo senatį (pagal iki tol galiojusias nuostatas šis senaties terminas nebuvo numatytas), įsigaliojo nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. (2001 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. IX-394 41 str. 1 d.), tačiau nei minėtame, nei kuriame nors kitame įstatyme įstatymų leidėjas nenumatė šio senaties termino retroaktyvaus taikymo. Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, kad Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra konstatavęs, jog iki minėtų įstatymo įsigaliojimo apskaičiuotų ir nesumokėtų mokesčių priverstinio išieškojimo senaties terminai turi būti skaičiuojami nuo šio įstatymo įsigaliojimo, t. y. nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. (pvz., 2003 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-1229/2003; 2008 m. spalio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-875/2008).

10. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymas. Atvejai, kada mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas sustabdomas, yra numatyti Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnyje. Šioje nuostatoje iš esmės yra įtvirtinti trys šių sumų išieškojimo stabdymo pagrindai: išieškojimas stabdomas, kai dėl nepriemokos vyksta mokestinis ginčas, sudaroma mokestinės paskolos sutartis arba kai nepriemokos sustabdymą inicijuoja mokesčių administratorius, vadovaudamasis protingumo ir ekonominio tikslingumo kriterijais (2009 m. rugpjūčio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-756/2009).

10.1. Skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas, jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu), tačiau nėra kliūtis taikyti mokestinės prievolės užtikrinimo priemones, nurodytas šio Įstatymo 95 straipsnyje, arba pagrindas jas naikinti (Mokesčių administravimo įstatymo 110 str. 1 d.).

Iš šios normos matyti, kad aptariamu pagrindu gali būti sustabdomas priverstinis išieškojimas tik tos mokestinės nepriemokos, dėl kurios vyksta mokestinis ginčas. Be to, šis įstatymas nedraudžia mokesčių administratoriui priimti sprendimo dėl mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo, jei mokesčių mokėtojas kitame mokestiniame ginče bando įrodyti turįs teisę susigrąžinti kito mokesčio permoką, kuria galėtų būti padengiama išieškotina mokestinė nepriemoka (žr. 2011 m. gruodžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2749/2011).

10.1.1. Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1661/2010 ginčas buvo kilęs dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo išieškoti deklaruotas, bet nesumokėtas mokesčių sumas iš pareiškėjo turto. Pareiškėjas šį sprendimą ginčijo nurodydamas, kad minėtos mokesčių sumos yra susijusios su vykstančiu kitu mokestiniu ginču. Pareiškėjo teigimu, išsprendus šį ginčą jo naudai, turėtų būti perskaičiuotos (tikslinamos) ir minėtu (ginčijamu) sprendimu išieškomos jo deklaruotos mokesčių sumos, todėl jų išieškojimas turėtų būti sustabdytas. Aiškindamas ginčo teisiniams taikytinas Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 20 dalies (pateikiančios mokestinio ginčo sąvoką) ir 110 straipsnio 1 dalies nuostatas, Vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad jos numato privalomą ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių sumų priverstinio išieškojimo sustabdymą, be to, šios sumos turi būti apskaičiuotos mokesčių mokėtojo ginčijamu sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kitu panašaus pobūdžio sprendimu. Nagrinėtu atveju teismui nebuvo pateikta jokių duomenų, kad dėl išieškomų ginčo nepriemokos sumų būtų vykęs mokestinis ginčas, pareiškėjo nurodytas mokestinis ginčas vyko dėl visai kitų jam apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų. Atitinkamai teisėjų kolegija minėtą pareiškėjo reikalavimą pripažino nepagrįstu (2010 m. gruodžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1661/2010).

Aptariama Mokesčių administravimo įstatymo nuostata gali turėti teisinės reikšmės ir sprendžiant klausimus dėl reikalavimo užtikrinimo priemonių taikymo mokestiniuose ginčiuose. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. AS¹⁴⁶-88/2010, įvertinusi paminėtas nuostatas, teisėjų kolegija padarė išvadą, kad pareiškėjo ginčijamų mokesčių priverstinis išieškojimas yra sustabdytas pagal įstatymą, nes pareiškėjas yra padavęs skundą (iškėlęs mokestinį ginčą). Todėl tais atvejais, kai atitinkamus viešojo administravimo subjekto veiksmus (šiuo atveju mokesčio administratoriaus veiksmus išieškoti ginčijamą mokestį), kilus ginčui (šiuo atveju – mokestiniam ginčui), stabdo įstatymas, tokių veiksmų uždraudimas teismo skiriamomis reikalavimo užtikrinimo priemonėmis būtų nepagrįstas ir teisiškai

bepasmis. Taikyti reikalavimo užtikrinimo priemonės buvo atsisakyta (2010 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS¹⁴⁶-88/2010; taip pat žr. 2007 m. sausio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS⁶-70/2007).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-120/2011 pareiškėja savo skundus dėl mokesčių administratoriaus sprendimo išieškoti mokestinę nepriemoką iš jos turto panaikinimo grindė tuo, kad ji yra pateikusi prašymą Vyriausiajam administraciniam teismui dėl proceso atnaujinimo mokestinio ginčo byloje. Tačiau teisėjų kolegija konstatavo, kad prašymo dėl proceso atnaujinimo teismui padavimas nėra pagrindas (pagal Mokesčių administravimo įstatymą) panaikinti sprendimą dėl mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo (2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-120/2011).

10.1.2. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Mokesčių administravimo įstatymo 14 straipsnio 6 dalis nustato, kad muitai pagal šį įstatymą administruojami tiek, kiek jo nuostatos neprieštarauja Europos Sąjungos muitų teisės aktams. Administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-939/2008 ginčas kilo dėl to, kad dar nepasibaigus mokestiniam ginčui dėl muitų skolos (mokestinės nepriemokos), Vilniaus teritorinė muitinė nusprendė priverstinai išieškoti į valstybės biudžetą šią skolą muitinei. Savo reikalavimą tokią sprendimą pripažinti neteisėtu pareiškėjas grindė Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnio 1 dalimi. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija nurodė, kad Bendrijos muitinės kodekso nuostatos turi viršenybę Mokesčių administravimo įstatymo atžvilgiu. Pastarojo kodekso 244 straipsnio 1 dalis numato, kad skundo pateikimas nesustabdo apskūsto sprendimo įgyvendinimo. Pagal to paties straipsnio 2 dalį muitinė gali visai arba iš dalies sustabdyti tokio sprendimo įgyvendinimą, jeigu yra rimto pagrindo manyti, kad apskūstasis sprendimas neatitinka muitų teisės aktų arba kad dėl jo suinteresuotam asmeniui gali būti padaryta neatitaisoma žala. Galiausiai aptariamo straipsnio 3 dalis numato, kad jeigu vykdant apskūstąjį sprendimą turėtų būti sumokėti importo arba eksporto muitai, tokio sprendimo įgyvendinimas gali būti sustabdytas tik turint garantiją arba ją pateikus. Tačiau tokios garantijos neturi būti reikalaujama, jeigu toks reikalavimas, atsižvelgiant į skolininko nurodytas aplinkybes, galėtų jam sukelti rimtų ekonominių arba socialinių sunkumų. Atitinkamai teisėjų kolegija apžvelgiamoje byloje padarė išvadą, kad vietos mokesčių administratorius neturėjo pareigos sustabdyti mokestinės nepriemokos išieškojimą (2008 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-939/2008).

10.2. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis protingumo ar ekonominio tikslingumo kriterijais, turi teisę savo iniciatyva nepradėti arba stabdyti mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūras (Mokesčių administravimo įstatymo 110 str. 3 d.).

11. Nepagrįstai priverstinai išieškotų sumų gražinimas yra, be kita ko, reglamentuotas Mokesčių administravimo įstatymo 111 straipsnyje. Ši nuostata įtvirtina, jog paaiškėjus, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išieškojo mokestį ar su juo susijusias sumas, jos gražinamos Mokesčių administravimo įstatymo 87

straipsnyje nustatyta tvarka nedelsiant, bet ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo atitinkamo mokesčių mokėtojo pareiškimo gavimo dienos. Jei nepagrįstai išieškotos sumos laiku negražinamos, mokesčių mokėtojo naudai pastarojo įstatymo 87 straipsnio nustatyta tvarka yra skaičiuojamos palūkanos, jeigu atskiro mokesčio įstatymas dėl to mokesčio nenustato kitaip.

Taikydamas pastarąją nuostatą, Vyriausiasis administracinis teismas yra akcentavęs būtinybę teisingai nustatyti momentą, kada paaiškėja, jog mokesčių administratorius nepagrįstai išieškojo mokesčių ar su juo susijusias sumas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵-883/2006 nustatyta, kad bendrovė nepagrįstai priskaičiuotus bei išieškotus mokesčius prašė grąžinti 2004 m. gruodžio 1 d., taip pat 2005 m. sausio 4 d. skunde mokesčių administratoriui, tačiau galiojant teritorinės muitinės 2004 m. spalio 25 d. sprendimui, kuriuo buvo naujai apskaičiuoti ir nurodyti sumokėti muitai, šis prašymas buvo netenkinamas. Tačiau teisėjų kolegija nurodė, kad 2005 m. kovo 1 d. centriniam mokesčių administratoriui panaikinus pastarąjį vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, bendrovė teikti dar vieno prašymo dėl nepagrįstai išieškotų lėšų grąžinimo neprivalėjo. Priėmus minėtą 2005 m. kovo 1 d. sprendimą, atsirado pagrindas teigti, kad mokestinė nepriemoka buvo išieškota neteisėtai, tačiau tokios teisinės pasekmės atsiranda tik pastarajam sprendimui įsigaliojus, t. y. pasibaigus terminui šį sprendimą apskūsti. Centrinio mokesčių administratoriaus sprendimui apskūsti nustatytas 20 dienų terminas (Mokesčių administravimo įstatymo 152 str. 2 d.). Nesant duomenų apie pastarojo sprendimo įteikimo pareiškėjui dieną, skundo padavimo termino pradžia turi būti skaičiuojama pasibaigus Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje numatytam penkių darbo dienų terminui nuo registruoto laiško perdavimo paštui. Atsižvelgiant į bendrovės prašymus, neteisėtai priskaičiuota ir išieškota piniginių lėšų suma privalėjo būti gražinta bendrovei pagal Mokesčių administravimo įstatymo 111 straipsnį nedelsiant, t. y. 2005 m. kovo 30 d. – įsigaliojus centrinio mokesčių administratoriaus sprendimui. Šiuo atveju, pasak teisėjų kolegijos, netaikytinas Mokesčių administravimo įstatymo 111 straipsnyje nurodytas 5 darbo dienų terminas, nes pripažinta, jog bendrovė papildomų pareiškimų dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų grąžinimo teikti mokesčių administratoriui neprivalėjo (2006 m. balandžio 13 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵-883/2006; taip pat žr. 2005 m. rugsėjo 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵-1131/2005). Administracinėje byloje Nr. A¹⁵-773/2006 buvo pripažinta, kad mokestinio ginčo metu mokesčių administratorius neteisėtai iš pareiškėjo išieškojo 107 415 Lt. 2005 m. balandžio 28 d. pareiškėjas kreipėsi į Vilniaus teritorinę muitinę dėl nepagrįstai išieškotos sumos grąžinimo, tačiau ši suma jam buvo gražinta tik 2005 m. liepos 22 d. Nurodžiusi būtinybę vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo 111 straipsnio nuostata, kad nepagrįstai išieškota suma turi būti gražinama ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo atitinkamo mokesčių mokėtojo pareiškimo dienos, teisėjų kolegija konstatavo, jog pareiškėjui turi būti skaičiuojamos palūkanos už laikotarpį nuo 2005 m. gegužės 6 d. iki 2005 m. liepos 22 d. (2006 m. vasario 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁵-773/2006).

12. Beviltiška mokestinė nepriemoka. Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnio 1 dalis nustato, kad, jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, beviltiška gali būti pripažįstama ta mokesčių mokėtojo mokestinė nepriemoka, kurios neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kurią priverstinai išieškoti netikslinga socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu, kai 1) nerasta mokesčių mokėtojo turto arba rastas turtas yra nelikvidus (mažai likvidus), 2) priverstinio išieškojimo išlaidos didesnės už mokestinę nepriemoką, 3) netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama.

Pastebėtina ir tai, jog pastarasis mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška pagrindas (sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis; Mokesčių administravimo įstatymo 113 str. 1 d. 3 p.), taip pat yra vienas iš mokesčių mokėtojo atleidimo nuo delspinigių pagrindų (Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 1 d. 3 p.). Todėl Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatos neretai yra aiškinamos ir taikomos atleidimo nuo minėtų delspinigių aspektu. Tačiau pabrėžtina, kad aptariamasis pagrindas netaikomas juridiniams asmenims (pvz., žr. 2005 m. balandžio 13 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁴-458/2005; 2011 m. spalio 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2343/2011).

Kaip pabrėžė Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-254/2011, tam, kad galėtų būti pasiremta Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktu, turėtų būti neginčytinai įrodyta, jog fiziniam asmeniui reikalinga valstybės parama (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama. Iš šioje byloje surinktos medžiagos buvo matyti, jog mokesčių mokėtojas nebuvo pensinio amžiaus, duomenų apie neįgalumą nepateikta, nebuvo įrodymų apie jam reikalingą gydymą, medicininę profilaktiką ir rehabilitaciją. Šis asmuo, sprendžiant atleidimo nuo delspinigių klausimą bei bylos nagrinėjimo teisme metu, dirbo, socialinės pašalpos negavo. Taigi, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, jis neatitiko nei vienos iš sąlygų (apeliacinės instancijos teismo posėdžio metu apeliantas tai patvirtino), įvardintų Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte, todėl negalėjo būti atleistas nuo delspinigių (2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-254/2011; taip pat žr. 2011 m. balandžio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-221/2011). Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1335/2010 teisėjų kolegija pastebėjo, jog nors pareiškėjas teigė, kad jo ekonominė padėtis yra sunki, turi išlaikyti mažamečius vaikus ir pan., tačiau duomenų, jog jam reikia valstybės paramos ir (arba) yra teikiama tokia parama, kaip ji suprantama pagal Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3

punktą (yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą), nepateikė. Pareiškėjas neįrodė, jog egzistuoja teisinės sąlygos atleisti jį nuo priskaičiuotų delspinigių šiuo pagrindu (kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu) (2010 m. lapkričio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1335/2010; taip pat žr. 2009 m. rugsėjo 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-877/2009).

Be to, Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-807/2010 taip pat yra pažymėjęs, kad Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą atleidimą nuo delspinigių sieja su sunkia fizinio asmens ekonomine (socialine) padėtimi ir vien asmens priskyrimas tam tikrai socialinei grupei (pensininkams, neįgaliesiems, bedarbiams ir pan.) savaime nesudaro pagrindo atleisti jį nuo delspinigių. Tam būtina įvertinti visas mokesčių mokėtojo ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes (gaunamas pajamas, turimą nekilnojamąjį turtą ir kt.) (2010 m. birželio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-807/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 19, 2010, p. 204–211).

Pagalba Europos Sąjungos valstybių narių institucijomis, išieškant skolas

Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriaus bendradarbiavimas su Europos Sąjungos valstybių narių kompetentingomis institucijomis išieškant mokestines nepriemokas yra numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 1 dalyje. Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administracijų (kompetentingų institucijų) prašymai dėl pagalbos išieškant mokestines nepriemokas nagrinėjami ir vykdomi Lietuvos Respublikos savitarpio pagalbos išieškant mokesčius įstatymo (Žin., 2011, Nr. 81-3958; toliau – ir Savitarpio pagalbos išieškant mokesčius įstatymas) nustatyta tvarka. Šis įstatymas Lietuvos teisinėje sistemoje įsigaliojo nuo 2012 m. sausio 1 d. Nuo šios datos neteko galios Lietuvos Respublikos pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas (Žin., 2003, Nr. 104-4650; toliau – ir Pagalbos išieškant įstatymas). Tačiau Savitarpio pagalbos išieškant mokesčius įstatymo, kurio nuostatų aiškinimo ir taikymo praktika formuosis ateityje, įsigaliojimas savaime nepaneigia ilgametės administracinių teismų praktikos, susijusios su Pagalbos išieškant įstatymo nuostatų taikymu, aktualumo iki 2012 m. sausio 1 d. susiklosčiusiems mokestiniais teisiniais santykiais. Paminėtina ir tai, kad naujuoju įstatymu yra siekiama nacionalinėje teisės sistemoje įgyvendinti 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvą 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (toliau – ir

Direktyva 2010/24/ES), kuri, kaip matyti iš jos ketvirtosios konstatuojamosios dalies, be kita ko, buvo priimta 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyvos 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (kodifikuota redakcija) (toliau – ir Direktyva 2008/55/EB), pasiekimų pagrindu, kartu, kur reikalinga, nustatant aiškesnes ir tikslesnes taisykles. Todėl šiame apibendrinimo skyriuje apžvelgiama administracinių teismų praktika aiškinant ir taikant Pagalbos išieškant įstatymo bei su juo susijusių teisės aktų nuostatas gali būti reikšminga (naudinga) ir sprendžiant (galimas) Savitarpio pagalbos išieškant mokesčius įstatymo nuostatų taikymo problemas.

Pagalbos išieškant įstatymas 2003 m. spalio 16 d. buvo priimtas, be kita ko, siekiant nacionalinėje teisėje įgyvendinti 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio pagalbos patenkinant pretenzijas dėl tam tikrų rinkliavų, muitų, mokesčių ir kitų priemonių bei 2002 m. gruodžio 9 d. Komisijos direktyvą 2002/94/EB, nustatančią išsamias taisykles, taikomas įgyvendinant kai kurias Tarybos direktyvos 76/308/EEB dėl savitarpio pagalbos patenkinant pretenzijas dėl tam tikrų rinkliavų, muitų, mokesčių ir kitų priemonių nuostatas (Pagalbos išieškant įstatymo 1 str. 2 d., priedas). Vėliau Direktyva 76/308/EEB buvo kodifikuota ir pakeista Direktyva 2008/55/EB, o minėta Komisijos direktyva – 2008 m. lapkričio 28 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1179/2008, nustatančiu išsamias tam tikrų Tarybos direktyvos 2008/55/EB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis, nuostatų įgyvendinimo taisykles. 2010 m. kovo 16 d. buvo priimta nauja, jau minėta, Direktyva 2010/24/ES, kuri Direktyvą 2008/55/EB panaikino nuo 2012 m. sausio 1 d.

Paminėtina ir tai, kad iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, jog Pagalbos išieškant įstatymas taikomas tik teikiant pagalbą Europos Sąjungos valstybių narių kompetentingoms institucijoms, o pagalba išieškant mokesčines nepriemokas kitoms valstybėms yra teikiama remiantis tarp Lietuvos Respublikos ir tos valstybės sudarytomis dvišalėmis sutartimis (pvz., 2007 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷-330/2007).

13. Sprendimų išieškoti pripažinimas. Pagalbos išieškant įstatymo 11 straipsnio 1 dalis nustatė, jog sprendimas, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo (kitos Europos Sąjungos valstybės narės kompetentingos institucijos, kuri kreipiasi į Lietuvos Respublikos kompetentingą instituciją ir prašo pagalbos (Pagalbos išieškant įstatymo 3 str. 3 d.) valstybėje, pripažįstamas Lietuvos Respublikoje.

13.1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ir Teisingumo Teismas) savo praktikoje yra pažymėjęs, jog valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, teismai iš principo neturi teisės nagrinėti, ar pretenzijos vykdymą leidžiantis dokumentas yra vykdytinas (Teisingumo Teismo 2010 m. sausio 14 d. sprendimas *Milan Kyrian* byloje, C-233/08, 44 p.). Ši pozicija atsispindi ir Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje. Administracinėje byloje Nr. A¹⁴-398/2007 teismas yra nurodęs, kad Pagalbos išieškant įstatymo nuostatos

suponuoja, kad išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, pagal Europos Sąjungos valstybės narės prašymą, pagrindas pradėti išieškojimo procedūrą kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje yra prašančiosios šalies kompetentingos institucijos sprendimas, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo valstybėje. Toks sprendimas pripažįstamas, t. y. sutinkama, jog jis yra galiojantis Lietuvos Respublikoje. Pastaroji norma reiškia, kad kompetentinga Lietuvos institucija nebevertina kompetentingos valstybės, Europos Sąjungos narės, institucijos pateikto sprendimo pagrįstumo bei teisėtumo ir, nesant teisės aktais numatytų išimčių, jį vykdo. Atitinkamai teisėjų kolegija šioje byloje nevertino pareiškėjo argumentų, kad jis nekaltas dėl neteisėto tabako gaminių įvežimo į Vokietiją ir dėl atitinkamų mokesčių skolos atsiradimo. Pasak apeliacinės instancijos teismo, šiuos argumentus pareiškėjas turėjo (turėtų) pateikti kompetentingai Vokietijos institucijai ginčydamas sprendimą dėl akcizo mokesčio skolos. Tuo tarpu nagrinėjamos bylos dalykas buvo tik su sprendimo dėl akcizo mokesčio skolos vykdymu ir skolos išieškojimu susiję klausimai (2007 m. balandžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-398/2007; taip pat žr. 2007 m. lapkričio 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁷-998/2007; 2010 m. gegužės 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-842/2010).

13.2. Paminėtina ir tai, jog Teisingumo Teismas taip pat yra nurodęs, kad nors iš principo valstybės narės, kurioje yra institucija pareiškėja, institucijų išimtinai kompetencijai priklauso nagrinėti prieštaravimų, susijusių su pretenzija ar vykdomuoju dokumentu, pagrįstumą, neatmestina galimybė, kad išimtiniai atveju valstybės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, institucijos turi teisę tikrinti, ar tokio dokumento vykdymas gali pažeisti, pavyzdžiui, valstybės narės viešąją tvarką, ir tam tikrais atvejais visiškai ar iš dalies atsisakyti suteikti paramą arba teikti ją, tik jei laikomasi tam tikrų sąlygų (minėto sprendimo *Milan Kyrian* byloje 42 p.).

Laikydamasis pastarojo Teisingumo Teismo išaiškinimo, administracinėje byloje Nr. A⁸²²-12/2010 Vyriausiasis administracinis teismas nurodė, jog bylos šalių argumentus, susijusius su Lenkijos Respublikos kompetentingos institucijos prašymo suteikti pagalbą – prašymo išieškoti – atitikimu reikalavimams, nagrinės tik tiek, kiek tai būtina įvertinant, ar yra susiklosčiusi minėta išimtinė situacija, kai prašymo tenkinimas pažeistų valstybės viešąją tvarką ar kitus itin svarbius valstybės viešuosius interesus. Šioje byloje buvo konstatuota, jog pateikiant prašymą iš esmės buvo laikomasi visų reikalavimų, o mokesčių mokėtojas nepateikė argumentų bei įrodymų, pavyzdžiui, dėl to, kad jam nebuvo suteikta galimybė suprasti perduoto dokumento dalyko ir pagrindo bei ginti savo teises, kad jis nesuprato savo teisių ir kt., kurie būtų leidę nagrinėtos bylos aplinkybėmis konstatuoti išimtinę situaciją. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija pripažino, jog neturi pagrindo konstatuoti, kad nagrinėtoje byloje buvo susiklosčiusi išimtinė situacija, kai Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos galėjo atsisakyti suteikti pagalbą dėl pinigų sumų išieškojimo pagal pateiktą Lenkijos Respublikos kompetentingų institucijų prašymą (2010 m. spalio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸²²-12/2010).

13.3. Pagalbos išieškant įstatymo 11 straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta, kad be sprendimo, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo valstybėje, turėjo būti priimtas Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos sprendimas, tolygus sprendimams dėl tiesioginių asmenų įsiskolinimų išieškojimo.

Aiškindamas šią nuostatą, Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A¹⁷-557/2007 yra nurodęs, jog nors Lietuvos institucijos nevertina pareiškėjo (prašymą išieškoti pateikusiai Europos Sąjungos valstybės narės kompetentingos institucijos) pateikto sprendimo pagrįstumo bei teisėtumo ir, nesant teisės aktais numatytų išimčių, jį vykdo, vien šio sprendimo nepakanka imtis išieškojimo veiksmų pagal nacionalinę teisę. Būtinai dar vienas sprendimas – Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos sprendimas, tolygus sprendimams dėl tiesioginių asmenų įsiskolinimų išieškojimo. Taigi, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, išieškojimas ir visi su šiuo tikslu susiję veiksmai gali būti atlikti esant dviem sprendimams: 1) prašančiosios šalies ir 2) prašymą priėmusios šalies, kuri vykdydys prašančiosios šalies prašyme nurodytų pinigų sumų išieškojimą, pagal tokias pat jos veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytas procedūras, kurios taikomos tiesioginiams asmenų įsiskolinimams išieškoti prašymą priėmusios šalies teritorijoje. Teisėjų kolegija nurodė, kad nesant vieno iš minėtų sprendimų, išieškojimo procedūra ir su ja susiję veiksmai negali būti pradėti, o pradėjus atlikti – jie (veiksmai) turi būti nutraukti (2007 m. gegužės 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁷-557/2007).

Kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas, Direktyvos 76/308/EEB 12 straipsniu yra numatytas kompetencijos padalijimas tarp valstybės narės, kurioje yra institucija pareiškėja, institucijų ir valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, institucijų nagrinėti ginčus, susijusius su pretenzija (prašymu, reikalavimu), vykdymą leidžiančiu dokumentu ar vykdymo priemonėmis. Pretenzija ir vykdymą leidžiantis dokumentas gali būti suinteresuotojo asmens užginčytas toje valstybėje narėje, kurioje yra institucija pareiškėja. Tuo tarpu jeigu užginčijamos vykdymo priemonės, kurių imamasi valstybėje narėje, kurioje yra institucija į kurią kreipiamasi, ieškinyje pateikiamas tos valstybės narės kompetentingai institucijai pagal tos valstybės narės įstatymus ir kitus teisės aktus. Pagalbos išieškant įstatymo 14 straipsnio 3 dalis įgyvendina šias nuostatas ir numato, kad jei užginčijamos išieškojimo priemonės, kurios taikomos Lietuvos Respublikos teritorijoje, ginčai sprendžiami Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka. Taikant pastarąsias kompetencijos paskirstymo taisykles, paminėtina, jog ginčai dėl Pagalbos išieškant įstatymo 11 straipsnio 2 dalyje numatyto sprendimo yra laikytini ginčiais dėl vykdymo priemonių minėtų nuostatų prasme (2010 m. lapkričio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 192–215).

Atkreiptinas dėmesys, kad skundas dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo išieškoti iš mokesčių mokėtojo mokesčines nepriemokas pagal užsienio valstybės prašymą nebuvo priskiriamas administracinių ginčų kategorijai, kuriai

Mokesčių administravimo įstatymas nustato privalomą ikiteisminę nagrinėjimo procedūrą (2011 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS¹⁴⁶-189/2011).

Šiuo klausimu taip pat paminėtina, jog administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-1329/2008 Vyriausiasis administracinis teismas iš esmės yra nurodęs, kad Pagalbos išieškant įstatymo 17 straipsnyje numatytas dokumentų ir informacijos, kurie Europos Sąjungos valstybės narės kompetentingos institucijos buvo pateikti Lietuvos Respublikos institucijai, perdavimas skolininkui nelaikytinas Pagalbos išieškant įstatymo 11 straipsnio 2 dalyje numatyto sprendimo priėmimu (2008 m. liepos 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-1329/2008).

14. Prašymo suteikti pagalbą dėl pinigų sumų išieškojimo reikalavimai pirmiausia buvo įtvirtinti Pagalbos išieškant įstatymo 10 straipsnio nuostatose.

14.1. Pastarojo straipsnio 1 dalis numatė, kad prašymas Lietuvos Respublikos kompetentingai institucijai suteikti pagalbą dėl pinigų sumų išieškojimo turėjo būti pateikiamas kartu su pareiškėjo valstybėje išduotu ir išieškojimo vykdymą pareiškėjo valstybėje leidžiančiu dokumentu arba jo patvirtinta kopija. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010 teismas nurodė, kad nei Pagalbos išieškant įstatymas, nei Europos Sąjungos teisės aktai nenustatė, kad be vykdymą leidžiančio pareiškėjo valstybėje narėje dokumento kompetentingai Lietuvos institucijai privalėjo būti pateiktas koks nors kitas dokumentas, pavyzdžiui, aktas, kuris buvo pagrindas pirminiam reikalavimui, ar vėlesnis vykdomasis dokumentas. Dėl šių priežasčių teismas, visų pirma nurodęs, jog neturi pagrindo abejoti tuo, kad prie prašymo dėl pagalbos suteikimo pridėtas pranešimas apie įsiskolinimą šiuo atveju gali būti vertinamas kaip vykdymą leidžiantis dokumentas, atmetė pareiškėjo argumentus, kad prie prašymo dėl pagalbos suteikimo turėjo būti pridėtas kitas minėtame prašyme nurodytas dokumentas (vykdomasis raštas) (2010 m. lapkričio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 192–215).

14.2. Su prašymu suteikti pagalbą pareiškėjas galėjo kreiptis tik esant Pagalbos išieškant įstatymo 10 straipsnio 2 dalyje numatytoms aplinkybėms, t. y., kai: 1) reikalavimas ir (arba) vykdomasis dokumentas nebuvo užginčyti pareiškėjo valstybėje, išskyrus atvejus, kuriais pagal pareiškėjo valstybėje galiojančius teisės aktus išieškojimas dėl tokio pobūdžio reikalavimų neturėjo būti stabdomas; 2) buvo išnaudotos visos pareiškėjo valstybės teisės aktų nustatytos išieškojimo procedūros bei priemonės, tačiau pinigų suma nebuvo išieškota arba buvo išieškota ne visa pinigų suma. Šių aplinkybių buvimą pareiškėjas privalėjo patvirtinti savo prašyme (Pagalbos išieškant įstatymo 10 str. 3 d.).

Pasisakydama dėl pastarųjų nuostatų taikymo administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija nurodė, jog nei Europos Sąjungos teisės aktai, nei nacionaliniai teisės aktai nenumatė pareigos pateikti dokumentus, patvirtinančius, jog yra išnaudotos visos galimybės įvykdyti reikalavimą – reikalaujama tik deklaruoti šį faktą. Teismas taip pat atkreipė dėmesį, jog pareiga išnaudoti minėtas priemonės teko institucijos pareiškėjos valstybei

narei, todėl apie jų tinkamumą geriausias galimybes spręsti turėjo būtent šios valstybės narės institucijos ir teismai. Atsižvelgdama į tai, kas paminėta anksčiau, taip pat į Direktyvos 76/308/EEB 12 straipsnio 1 ir 3 dalis, Direktyvos 2010/24/ES 14 straipsnio 1 dalį, teisėjų kolegija konstatavo, kad kompetentingos Lietuvos administravimo institucijos ir Lietuvos administraciniai teismai, esant tinkamai užpildytam prašymui ir deklaracijai dėl aptariamų priemonių išnaudojimo, šioje byloje apskritai negalėjo vertinti, ar minėtos priemonės buvo tinkamai išnaudotos institucijos pareiškėjos valstybėje narėje. Teisėjų kolegija taip pat pastebėjo, jog pareiškėjas nepateikė duomenų, kad dėl šio jo nurodomo trūkumo (neva nebuvo išnaudotos visos (nebuvo pateikti duomenys dėl) išieškojimo priemonės Vokietijoje) jis būtų kreipęsis į kompetentingas institucijas Vokietijoje, tačiau jos atsisakė svarstyti tokią jo pretenziją. Taigi nebuvo pagrindo daryti išvados, kad tokia situacija pažeidė Lietuvos viešąją tvarką ir pareiškėjo teises į veiksmingą teisminę gynybą. Teisėjų kolegija, be kita ko, pabrėžė, kad aptariama situacija turi būti analizuojama ne išimtinai nacionalinės teisinės sistemos ir jos institucijų požiūriu, bet atsižvelgiant į šioje byloje egzistuojančius Europos Sąjungos teisės veiksmingo funkcionavimo ir valstybių narių kompetencijos pasidalijimo aspektus (2010 m. lapkričio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010., p. 192–215).

Kita vertus, aplinkybę, kad Europos Sąjungos kompetentingos institucijos prašymas neatitiko Pagalbos išieškant įstatymo 10 straipsnio reikalavimų, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino nustačiusi, jog byloje nebuvo pareiškėjo valstybėje išduoto ir išieškojimo vykdymą pareiškėjo valstybėje leidžiančio dokumento arba jo patvirtintos kopijos, pateiktame prašyme nenurodyti duomenys apie tai, ar reikalavimas ir (arba) vykdomasis dokumentas nėra užginčyti pareiškėjo valstybėje (jei pagal pareiškėjo valstybėje galiojančius teisės aktus išieškojimas dėl ginčo mokesčių neturi būti stabdomas), ar buvo išnaudotos visos pareiškėjo valstybės teisės aktų nustatytos išieškojimo procedūros bei priemonės (2008 m. vasario 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-183/2008).

14.3. Pagal Pagalbos išieškant įstatymo 18 straipsnį, prie prašymo suteikti pagalbą ir dokumento, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo valstybėje, bei kitų susijusių dokumentų turėjo būti pridedami jų vertimai į lietuvių kalbą.

Šiuo klausimu paminėtina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog Direktyvos 76/308/EEB 17 straipsnyje numatoma, kad prie prašymo dėl paramos ir dokumento, leidžiančio vykdyti pretenziją, ir kitų atitinkamų dokumentų reikia pridėti jų vertimus į valstybės narės, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, oficialiąją kalbą arba į vieną iš jos oficialiųjų kalbų, nepažeidžiant pastarosios institucijos teisės atsisakyti vertimo, tačiau tokia teisė nesuteikta vykdomojo dokumento adresatui. Vertimai, apie kuriuos kalbama šioje nuostatoje, yra skirti institucijos, į kurią kreipiamasi, reikmėms ir jokių būdu ne skolininkui (minėto sprendimo *Milan Kyrian* byloje 55 ir 56 p.). Taigi, kaip pabrėžė Vyriausiasis administracinis teismas minėtoje administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010,

vertimai, apie kuriuos kalbama Pagalbos išieškant įstatymo 18 straipsnyje, yra skirti institucijos, į kurią kreipiamasi, reikmėms, o ne skolininkui. Be to, apžvelgiamoje byloje pateikti įrodymai, kad pareiškėjui buvo įteikti lietuvių kalba surašyti dokumentai, kurių pagrindu jis galėjo suprasti iš Vokietijos gautų dokumentų turinį. Teisėjų kolegija pripažino, kad šie dokumentai turėjo tam tikrų trūkumų (nenurodyta, kas išvertė dokumentą, išversti ne visi duomenys iš originalių dokumentų ir pan.), tačiau šie trūkumai nebuvo tokie reikšmingi, kad sudarytų pagrindą panaikinti skundžiamą atsakovo sprendimą. Pareiškėjas neįrodė, kad buvo pateikti akivaizdžiai klaidingi vertimai, kad iš lietuvių kalba parengtų ir jam įteiktų dokumentų jis negalėjo suprasti Vokietijos institucijos pateiktų dokumentų turinio. Todėl teisėjų kolegija sprendė, kad minėtų nuostatų nesilaikymas iš esmės nepažeidė pareiškėjo teisių, nesudarė jam kliūčių naudotis veiksminga savo teisių ir teisėtų interesų gynyba (2010 m. lapkričio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 192–215; taip pat žr. 2011 m. spalio 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁴⁶-4/2011).

15. Lietuvos Respublikos kompetentingai institucijai neprivalomi veiksmai. Pagalbos išieškant įstatymo 15 straipsnis nustatė tam tikrus atvejus, kada Lietuvos kompetentingos institucijos neprivalėjo tenkinti kitos Europos Sąjungos valstybės narės kompetentingos institucijos pagalbos prašymo.

15.1. Lietuvos kompetentinga institucija galėjo atsisakyti patenkinti reikalavimą ir taikyti išieškojimo užtikrinimo priemonę, jei skolos išieškojimas dėl skolininko padėties Lietuvos Respublikoje lemtų didelius ekonominius arba socialinius sunkumus. Tačiau toks atsisakymas turėjo būti pagrįstas tokiais pat Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose nurodytomis aplinkybėmis, kuriomis neišieškomi tiesioginiai asmenų išiskolinimai (Pagalbos išieškant įstatymo 15 str. 1 d.).

Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-663/2009 ginčas buvo kilęs dėl vietos mokesčių administratoriaus atsisakymo spręsti klausimą dėl pagal kompetentingos Europos Sąjungos institucijos prašymą išieškomos skolos pripažinimo beviltiška. Tokį sprendimą mokesčių administratorius priėmė motyvuodamas aplinkybe, jog Lietuvos Respublikos institucijoms tokia teisė nėra suteikta, ir mokesčių mokėtojas dėl išieškomos skolos pripažinimo beviltiška turėjo kreiptis į prašymą išieškoti pateikusia Europos Sąjungos valstybės kompetentingą instituciją. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija atkreipė dėmesį, kad taisyklės, pagal kurias yra vykdomas mokesčių nepriemokų (skolų) išieškojimas Lietuvos Respublikoje, yra reglamentuotos Mokesčių administravimo įstatymo V skyriaus penktajame skirsnyje, kuriame esantis 113 straipsnis nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurias mokesstinė nepriemoka gali būti pripažinta beviltiška: beviltiška gali būti pripažįstama ta mokesčių mokėtojo mokesstinė nepriemoka, kurios neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kurią priverstinai išieškoti netikslinga socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu (Mokesčių administravimo įstatymo 113 str. 1 d.). Taigi atsižvelgdama į minėtą Pagalbos išieškant įstatymo nuostatą, teisėjų

kolegija konstatavo, jog Lietuvos Respublikos kompetentingai institucijai yra suteikta teisė spręsti dėl atsisakymo patenkinti reikalavimą ir taikyti išieškojimo užtikrinimo priemonę, jei skolos išieškojimas dėl skolininko padėties Lietuvos Respublikoje lemtų didelius ekonominius arba socialinius sunkumus, toks klausimas spręstinas remiantis Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais taisyklėmis dėl mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija pripažino minėtą mokesčių administratoriaus atsisakymą nepagrįstu (2009 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-663/2009).

15.2. Pagal Pagalbos išieškant įstatymo 15 straipsnio 2 dalį, Lietuvos Respublikos kompetentinga institucija neprivalėjo suteikti pareiškėjui informaciją, pranešti skolininkui, patenkinti reikalavimą bei pritaikyti išieškojimo užtikrinimo priemonę, jei pirminis prašymas buvo susijęs su daugiau kaip penkerių metų senumo reikalavimais skaičiuojant nuo tos datos, kai pareiškėjo valstybėje priimamas sprendimas, leidžiantis išieškoti skolą, iki prašymo suteikti pagalbą pateikimo dienos. Tačiau tais atvejais, kai reikalavimas arba sprendimas ginčijamas, terminas buvo skaičiuojamas nuo tos datos, kai pareiškėjo valstybėje nustatoma, kad reikalavimas ir (arba) sprendimas, leidžiantis išieškoti skolą, daugiau negali būti ginčijamas.

Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog pareiškėjas, kreipdamasis į kompetentingą Lietuvos Respublikos instituciją dėl mokestinės nepriemokos ir su ją susijusių sumų išieškojimo, privalėjo pateikti tokius dokumentus (informaciją), iš kurių būtų galima aiškiai nustatyti, ar nėra suėjęs minėtas penkerių metų terminas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-183/2008 pareiškėja ginčijo atsakovo priimtą sprendimą skolos išieškojimo senaties termino taikymo aspektu, nurodydama, kad mokesčių administratorius nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių Vokietijos Federacinės Respublikos kompetentingos institucijos priimto sprendimo dėl mokesčių iš jos išieškojimo datą. Nustačiusi, jog byloje nesant Vokietijos Federacinės Respublikos kompetentingos institucijos sprendimo (jo kopijos) išieškoti mokesčių bei delspinigių sumas ir aiškių duomenų, iš kurių būtų galima neginčytinai nustatyti tokio sprendimo priėmimo datą, teisėjų kolegija konstatavo, jog ji negali išspręsti Pagalbos išieškant įstatymo 15 straipsnio 2 dalyje numatyto senaties termino klausimo. Kolegija taip pat pabrėžė, jog aplinkybė, kad byloje esančiuose Vokietijos Federacinės Respublikos kompetentingos institucijos dokumentuose nurodytas mokesčių išieškojimo senaties terminas 2008 m. gruodžio 31 d., nebuvo pakankamas įrodymas objektyviai ir neginčytinai šį klausimą išspręsti (2008 m. vasario 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-183/2008).

Tuo tarpu administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-411/2007, nustatęs, jog prašymas dėl skolos išieškojimo Lietuvos Respublikos kompetentingai institucijai pateiktas nepraėjus penkeriems metams nuo tos datos, kai užsienio valstybėje buvo priimtas sprendimas, leidžiantis išieškoti skolą, bei tai, jog kompetentinga Vokietijos institucija pateikė informaciją, jog pagal jos valstybės nacionalinius įstatymus skolos išieškojimo senaties terminas nėra pasibaigęs, Vyriausiasis administracinis teismas

atmetė mokesčių mokėtojo argumentus, susijusius su minėta išieškojimo senatimi (2007 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-411/2007; taip pat. žr. 2010 m. gegužės 27 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-789/2010).

III. Mokestinis patikrinimas

Mokestinio patikrinimo samprata

Mokestinis patikrinimas yra savarankiška mokesčių administravimo procedūra kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 22 d.). Vykdydami šias įstatymo nuostatas bei savo, kaip valstybės institucijos, pareigas, tiek vietinis, tiek centrinis mokesčių administratoriai privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas teisingai vykdo savo prievolės, tuo tikslu privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą. Toks tyrimas, administruojant mokesčius, turi būti atliekamas vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių, mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (2007 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-1086/2007; 2011 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-427/2011).

Mokesčių administravimo įstatymo 114 straipsnis įtvirtina, jog mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Remiantis šia nuostata, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-474/2010 buvo atmesti pareiškėjo skundo argumentai, jog mokesčių administratorius privalėjo išplėsti mokestinio patikrinimo laikotarpį įtraukiant ir 2006 metus. Pasak teisėjų kolegijos, įstatymas suteikė mokesčių administratoriui diskrecijos teisę pasirinkti mokestinio patikrinimo laikotarpį bei vienokią ar kitokią mokestinio patikrinimo kryptį, o patikrinimą atliekantis pareigūnas šią kryptį gali pasirinkti teisingiausiai, pilnutinai ir objektyviai įvertinus aplinkybių visetą (2010 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-474/2010).

Pagal siekiamus tikslus bei apimtį mokesčių administratoriaus atliekami mokesčių mokėtojo mokestiniai patikrinimai yra skirstomi į kompleksinius, teminius bei operatyvius, o šių patikrinimų turinys yra atskleidžiamas Mokesčių administravimo įstatymo 115 straipsnyje.

Prieš apžvelgiant Vyriausiojo administracinio teismo praktiką konkrečiais mokestinio patikrinimo vykdymo klausimais, būtina paminėti, kad 2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011 (Administracinė jurisprudencija Nr. 21, 2011, p. 254–263) bei vėlesniuose

procesiniuose sprendimuose buvo konstatuota, kad daugelis šios administracinės procedūros metu priimamų tarpinių (procedūrinių) sprendimų, negali būti savarankišku administracinės bylos nagrinėjimo dalyku (*apie tai plačiau žr. kitose šios apibendrinimo dalies „Mokestinis patikrinimas“ skyriuose, taip pat poskyryje „Mokesčių mokėtojo teisė apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus“ (38 punktas)*). Tačiau tai nereiškia, kad iki pastarosios praktikos krypties susiformavimo priimtuose sprendimuose, kuriuose skundai dėl tokių tarpinių (procedūrinių) sprendimų buvo nagrinėjami iš esmės, suformuotos teisės aiškinimo ir taikymo taisyklės tapo nebeaktualios. Priešingai, kaip matyti iš naujosios Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, ginčijant baigiamuosius mokestinio patikrinimo sprendimus, gali būti teikiami argumentai ir dėl šioje administracinėje procedūroje priimtų tarpinių (procedūrinių) sprendimų, o šiuos argumentus administraciniai teismai privalo įvertinti spręsdami dėl galutinio sprendimo (pvz., sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 1 d.) teisėtumo bei pagrįstumo).

Mokestinio patikrinimo procedūrų vykdymas

16. Pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą išrašymas. Skirtingai nuo kitų mokesčių mokėtojų kontrolės formų (pavyzdžiui, mokestinio tyrimo, kurį mokesčių administratoriaus pareigūnai paprastai atlieka be atskiro pavedimo atlikdami savo tiesiogines darbo funkcijas (Mokesčių administravimo įstatymo 135 str. 1 d.), mokestinio patikrinimo pradžia yra aiškiai apibrėžta Mokesčių administravimo įstatymo 120 straipsnio 1 dalyje ir yra siejama su konkretaus sprendimo jį atlikti priėmimu (pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą surašymu). Pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimo tikrinti) surašymas yra būtina sąlyga mokestiniam patikrinimui pradėti bei jį vykdyti (2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011, Administracinė jurisprudencija Nr. 21, 2011, p. 254–263).

Vyriausiasis administracinis teismas yra konstatavęs, kad pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimas tikrinti), negali būti savarankišku administracinės bylos dalyku. Minėtoje administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011 išplėstinė teisėjų kolegija nurodė, jog nors pradedant mokestinio patikrinimo procedūrą privaloma surašyti pavedimą atlikti mokestinį patikrinimą, tačiau pats pavedimas tikrinti niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Sprendimas pavesti atlikti mokestinį patikrinimą yra tik būtina prielaida pradėti mokesčių administravimo procedūrą – mokestinį patikrinimą, o pavedimu tikrinti mokesčių mokėtojas iš esmės yra tik informuojamas apie jo atžvilgiu pradėtą specifinę mokesčių administravimo procedūrą. Tuo tarpu konkrečias teises pasekmes mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės srityje, atliekant mokestinį

patikrinimą, mokesčių mokėtojui paprastai sukelia sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kai mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai nustato mokesčių įstatymų pažeidimus (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 1 ir 2 d.). Taigi akivaizdu, jog pavedimas atlikti mokesčio patikrinimą (pavedimas tikrinti) yra tarpinis (procedūrinis) dokumentas, t. y. tik vienas iš aptariamų mokesčių administravimo procedūros, kurios pabaigoje paprastai priimamas konkretus materialines teises pasekmes sukeliantis sprendimas, metu priimamų dokumentų. Todėl pavedimo atlikti mokesčio patikrinimą teisėtumas negali būti vertinamas pagal atskirą reikalavimą, t. y. toks pavedimas negali būti savarankiškas administracinės bylos dalykas. Nesutikdamas su tokio pobūdžio procedūriniu sprendimu (veiksmu), mokesčių mokėtojas šio nesutikimo argumentus (bet ne savarankiškus reikalavimus) gali pareikšti įstatymų nustatyta tvarka ginčydamas galutinį mokesčių administratoriaus sprendimą šioje mokesčių administravimo procedūroje. Būtent nagrinėdamos pastarąjį ginčą ikiteisminės institucijos ar (ir) teismas įvertins ir tokius tarpinius (procedūrinius) sprendimus (veiksnius), kaip pavedimas atlikti mokesčio patikrinimą (pavedimas tikrinti), bei šiais procedūriniais (tarpiniais) sprendimais (veiksmiais) padarytų pažeidimų įtaką galutinio aptariamų mokesčių administravimo procedūros sprendimo teisėtumui (2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011, Administracinė jurisprudencija Nr. 21, 2011, p. 254–263; taip pat žr. 2011 m. kovo 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-593/2011). Iš esmės analogiškos pozicijos yra laikomasi ir dėl mokesčių mokėtojo galimybės administraciniam teismui skusti pavedimą atlikti operatyvų patikrinimą (pvz., 2011 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-145/2011; 2011 m. kovo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-190/2011; 2011 m. gegužės 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1412/2011).

Paminėtina, kad, vadovaujantis finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110 (Žin., 1997, Nr. 87-2212; 2004, Nr. 82-2966) patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų 11.3 punktu, Valstybinė mokesčių inspekcija turi teisę vietos mokesčių administratoriui pavesti atlikti mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą, įskaitant bendrą patikrinimą ir patikrinimą mokesčio mokėtojo arba mokesčių išskaičiuojančio asmens, esančio kitos teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos aptarnaujamoje teritorijoje. Kaip pažymėjo Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011, iš šios nuostatos matyti, kad mokesčių mokėtojo mokesčio patikrinimą gali atlikti ne tik mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių administratorius, bet ir – centrinio mokesčių administratoriaus pavedimu – kitas vietos mokesčių administratorius (2011 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011; taip pat žr. 2008 m. spalio 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-1410/2008).

17. Pranešimas apie mokesčio patikrinimą. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 121 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius, prieš pradėdamas

mokesčių mokėtojo patikrinimą, privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą. Tinkamas mokesčių mokėtojo informavimas apie mokestinį patikrinimą užtikrina jo galimybę įgyvendinti Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnyje įtvirtintas teises (pvz., dalyvauti mokestinio patikrinimo procedūroje, teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, apskusti mokesčių administratoriaus veiksmus ir kt.) bei vykdyti šio įstatymo 40 straipsnyje numatytas pareigas (pvz., bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus, pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus ir kt.) (2011 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-751/2011).

Tačiau būtina paminėti, kad sprendamas dėl pareigos pateikti aptariamą pranešimą, Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A¹⁷-487/2007 yra nurodęs, kad įstatymų leidėjas nėra įtvirtinęs nuostatos, kad apie kiekvieno mokestinio patikrinimo metu atliekamą mokesčių administratoriaus veiksmą būtų informuojamas mokesčių mokėtojas. Priešingu atveju mokestinio patikrinimo atlikimo laikotarpis taptų neapibrėžtas laiko požiūriu, kiltų pagrįsta rizika materialios tiesos nustatymui ir mokesčių administratoriui teisės aktuose iškeltų uždavinių atlikimas pasunkėtų, o galbūt pasidarytų ir visai neįmanomas. Siekiant išvengti šių negatyvių padarinių, mokesčių administratorius apskritai turi teisę pradėti mokesčio mokėtojo patikrinimą be pranešimo apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą. Tai gali būti padaryta tais atvejais, kai yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų (Mokesčių administravimo įstatymo 121 str. 3 d.). Tačiau svarbu nustatyti, jog tokia rizika yra pagrįsta, t. y. turi būti surinkta pakankamai įrodymų, leidžiančių teigti, jog mokestinis patikrinimas, pranešus apie jo atlikimą, taps beprasmis arba pats pranešimas ne dėl nuo mokesčių administratoriaus priklausančių aplinkybių negalimas (2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-487/2007).

Paminėtina ir tai, kad pranešimas apie mokestinį patikrinimą taip pat negali būti savarankišku administracinės bylos dalyku. Kaip pažymėjo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1004/2011, šiuo pranešimu pareiškėjas (mokesčių mokėtojas) buvo tik informuotas apie pradėtą mokestinį patikrinimą. Teismas nurodė, kad nors ginčo pranešimu buvo prašoma pateikti tam tikrus mokestiniam patikrinimui atlikti būtinus duomenis, tačiau tai buvo tik tarpinis procedūrinis mokesčių administratoriaus veiksmas, atliktas mokestinio patikrinimo procedūroje, nesukeliantis konkrečių materialinių teisinių pasekmių (2011 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1004/2011; taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-921/2011).

18. Mokestinio patikrinimo trukmė. Patikrinimas nuvykus pas mokesčių mokėtoją negali trukti ilgiau kaip 90 dienų, išskyrus Mokesčių administravimo įstatymo 119 straipsnyje arba atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytas išimtis

(Mokesčių administravimo įstatymo 119 str. 1 d.). Tačiau vadovaujantis to paties straipsnio 6 dalimi, mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, bet mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį.

Kaip ne kartą yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas, atliekant mokesčių mokėtojo veiklos mokestinį patikrinimą mokesčių administratoriaus buveinėje, privalomi šio patikrinimo atlikimo terminai teisės normomis iš anksto nenustatomi, o mokesčių administratoriui suteikiama diskrecijos teisė pasirinkti mokestinio patikrinimo trukmę, atsižvelgiant į vienintelę imperatyvaus pobūdžio sąlygą – būtinybę užtikrinti, kad mokestinis patikrinimas būtų atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Tokia sąlyga iš esmės reiškia tai, kad mokesčių administratoriaus teisė pasirinkti, ar pratęsti mokestinio patikrinimo trukmę nėra absoliuti, bet privalo būti realizuojama atsižvelgiant į objektyvius faktorius, t. y. objektyvią būtinybę (objektyvias priežastis) atlikti tam tikrus patikrinimo veiksmus (pvz. išreikalauti papildomus dokumentus, informaciją ir pan.) (2009 m. balandžio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-547/2009).

Spręsdamas dėl pastarųjų reikalavimų laikymosi, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-596/2009 Vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, jog pareiškėjas (mokesčių mokėtojas) neįrodė, kad mokesčių administratorius savo buveinėje vykdydamas pareiškėjo mokestinį patikrinimą turėjo objektyvias galimybes jį atlikti per trumpesnę laikotarpį, tačiau jomis nepasinaudojo, t. y. vilkino patikrinimo eigą. Priešingai, kaip buvo matyti iš administracinės bylos medžiagos, tikrinimo metu mokesčių administratorius veikė aktyviai ir surinko bei privalėjo įvertinti daug faktinių įrodymų, apibūdinančių pareiškėjo vykdytus sandorius, todėl, atsižvelgiant į šias objektyvias aplinkybes, teisėjų kolegija nurodė, kad įstatymo reikalavimas mokestinį patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį pažeistas nebuvo (2009 m. gegužės 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-596/2009).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1633/2010 surinkti įrodymai rodė, jog mokestinis patikrinimas anksčiau buvo stabdomas ir pratęsiamas dėl objektyvių faktorių (mokestinių ginčų, kreipimosi į kitus mokesčių administratorius dėl informacijos suteikimo, pareiškėjos, kaip tikrinamo asmens, nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi; nepateikimo patikrinimui reikalingų dokumentų, nereagavimo į kvietimus atvykti pas mokesčių administratorių). Tačiau byloje taip pat buvo nustatyta, kad 2008 m. balandžio 18 d. pasibaigus mokestinio patikrinimo sustabdymo pagrindams, patikrinimas buvo atnaujintas tik 2008 m. spalio 23 d. Vertindamas šį mokesčių administratoriaus uždelsimą atnaujinti sustabdytą pakartotinį mokestinį patikrinimą, teismas nurodė, kad atsižvelgiant į visas bylai reikšmingas aplinkybes, jis (delsimas) nebuvo pakankamas pagrindas panaikinti pavedimą tikrinti. Tačiau teisėjų kolegija vis dėlto sutiko su mokesčių mokėtojo argumentais, kad mokesčių administratorius nedėjo visų pastangų atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Juolab

kad bylos nagrinėjimo metu apeliacinės instancijos teismas buvo vietos mokesčių administratoriaus informuotas, kad iki bus gauta teismo nutartis, pakartotinis mokestinis patikrinimas vėl sustabdytas, jokie mokesčių administravimo veiksmai nėra atliekami ir, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas nėra pateikęs patikrinimui reikalingų dokumentų, nėra žinoma šių dokumentų apimtis, mokesčių administratorius negali nurodyti tikslios patikrinimo trukmės.

Įvertinęs anksčiau paminėtas aplinkybes, taip pat kitus byloje esančius duomenis, Vyriausiasis administracinis teismas minėtoje byloje nurodė, kad teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia situacija, kai mokestinis patikrinimas trunka neribotą laiką be pateisinamų priežasčių mokesčių administratoriui nevykdant tiesiogiai mokesčių įstatymais jam priskirtų funkcijų. Mokesčių administratoriui nesiimant jo kompetencijai priklausančių veiksmų, yra neproporcingai pažeidžiami mokesčio mokėtojo teisėti lūkesčiai, jog mokestinis patikrinimas bus atliktas per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką. Atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas mokesčių administratoriaus teises, net ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nevykdo savo pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi mokestinio patikrinimo metu, mokesčių administratorius negali būti pasyvus, jis nėra atleidžiamas nei nuo Mokesčių administravimo įstatyme jam numatytos mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės funkcijos, nei nuo pareigos ginti teisėtus valstybės interesus. Tik aktyvūs mokesčių administratoriaus veiksmai gali užtikrinti mokestinio patikrinimo atlikimą per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką bei garantuoti mokesčio mokėtojo teises. Todėl, atsižvelgdama į tai, kad mokestinis patikrinimas mokesčių administratoriaus buveinėje negali trukti neribotą laiką (šioje byloje mokestinis patikrinimas truko 5 metus) ir remdamasi protingumo, sąžiningumo ir teisingumo principais, teisėjų kolegija šioje byloje mokesčių administratoriui nustatė dviejų mėnesių terminą nuo nutarties įsiteisėjimo dienos pakartotiniam mokestiniam patikrinimui užbaigti (2010 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1633/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 19, 2010, p. 183–192).

19. Mokestinio patikrinimo sustabdymas. Mokesčių administravimo įstatyme eksplicitiškai nėra numatytas. Tačiau šio įstatymo 134 straipsnis numato, kad detalią mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Vykdamas pastarąjį pavedimą, detali Valstybinės mokesčių inspekcijos vykdomų mokestinių patikrinimų tvarka buvo nustatyta Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 (Žin., 2004, Nr. 80-2876; toliau – ir Mokestinių patikrinimų taisyklės).

Vadovaujantis pastarųjų Taisyklių 36 punkto pirma pastraipa, mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas tais atvejais, kai jam užbaigti reikia informacijos iš kitų Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų, kitų teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų ar centrinio mokesčių administratoriaus, ar kitų

asmenų, įskaitant atvejus, kai reikalinga informacija, surinkta baudžiamojoje byloje, ir tokiu laikotarpiu faktiškai mokestinis patikrinimas nėra atliekamas, taip pat šių taisyklių 46 punkte numatytu atveju. Tais atvejais, kai mokestinis patikrinimas sustabdomas, pavedime tikrinti turi būti nurodomos mokestinio patikrinimo pratęsimo (sustabdymo) priežastys bei terminas ir apie tai pasirašytinai informuojamas mokėtojas. Mokėtojui pageidaujant, turi būti paliekama papildyto pavedimo tikrinti kopija (Mokestinių patikrinimų taisyklių 37 p.).

Remiantis Vyriausiojo administracinio teismo praktika, aiškinančia paminėtas nuostatas, mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas ne tuomet, kai mokesčių administratoriui tiesiog reikalinga informacija iš atitinkamų institucijų, bet tik tada, kai neturėdamas tos konkrečios informacijos mokesčių administratorius negali faktiškai toliau to mokestinio patikrinimo tęsti (atlikti). Kitaip tariant, mokesčių administratoriui suteikiama teisė sustabdyti mokestinį patikrinimą Mokestinių patikrinimų taisyklių 36 punkte numatytu pagrindu tik tuo atveju, kai nėra objektyvių galimybių tęsti bet kokius mokestinio patikrinimo veiksmus, kol iš kitų institucijų nebus gauta patikrinimui atlikti reikalinga informacija. Tikrinant mokestinio patikrinimo sustabdymo pagrįstumą, būtina analizuoti tas sustabdymo priežastis, kurios ir sąlygojo tokį mokesčių administratoriaus procedūrinį veiksmą. Visos šios priežastys turi būti įvardintos teisės akte dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo. Neįvardijus pastarųjų priežasčių arba apsiribojus tik abstraktaus pobūdžio formuluotėmis, teigtina, jog mokestinio patikrinimo proceso sustabdymas yra nepagrįstas bei nepaisoma taisyklių, reglamentuojančių mokestinio patikrinimo sustabdymą, mokesčių administratorius nevykdo prievolės tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, paneigiama pareiga, atliekant mokesčių administratoriui priskirtas funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (pvz., žr. 2008 m. birželio 13 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-952/2008, Administracinė jurisprudencija Nr. 5(15), 2008, p. 105–113; 2008 m. liepos 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1324/2008; 2008 m. liepos 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1323/2008; 2009 m. birželio 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-806/2009).

Sprendimui sustabdyti mokestinį patikrinimą keliami bendrieji individualaus administracinio sprendimo reikalavimai (2008 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-952/2008, Administracinė jurisprudencija Nr. 5(15), 2008, p. 105–113). Todėl, pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1324/2008 nustatyta, kad mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas „dėl informacijos gavimo iš teismo apie priimtą sprendimą administracinėje byloje“. Kaip paaiškino atsakovas, pareiškėjas Klaipėdos apygardos administraciniam teismui buvo apskundęs mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu duotą nurodymą pateikti informaciją apie gautas pajamas, o teismas pritaikė reikalavimo užtikrinimo priemonę – sustabdė šio nurodymo galiojimą. Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, vertindama aptariamą mokestinio patikrinimo sustabdymo pagrindą, akcentavo, kad Mokestinių patikrinimų taisyklėse nėra įtvirtinta teisės

normų, suteikiančių mokesčių administratoriui teisę savo iniciatyva stabdyti mokestinį patikrinimą vien dėl tos priežasties, kad teisme yra nagrinėjama byla, vienaip ar kitaip susijusi su atliekamu mokestiniu patikrinimu (2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1324/2008; taip pat žr. 2008 m. liepos 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1323/2008).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-956/2011 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija tinkamu pagrindu sustabdyti mokestinį patikrinimą pripažino aplinkybę, jog mokesčių administratorius (jo pareigūnas) kreipėsi į Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybą, kuri dėl mokesčių mokėtojo veiklos atlikinėjo ikiteisminį tyrimą, kurio rezultatai gali būti reikšmingi ir tikrinamo mokesčių mokėtojo mokestinėms prievolėms (2011 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-956/2011).

20. Apribojimai atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą. Mokesčių administratorius neturi teisės pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma (Mokesčių administravimo įstatymo 118 str. 1 d.).

20.1. Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, jog iš šios teisės normos matyti, kad draudimas atlikti pakartotinį patikrinimą yra siejamas su anksčiau atliktu mokesčių mokėtojo patikrinimu dėl kurio yra priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas. Šiuo atveju atitinkamo mokesčių administratoriaus sprendimo priėmimas teisine prasme reiškia, kad šis sprendimas turi būti nustatyta tvarka įsiteisėjęs (2009 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-245/2009). t. y., kad prieš tai (prieš pakartotinį patikrinimą šio straipsnio taikymo prasme) vykusio mokesčių administravimo procedūra buvo pasibaigusi arba buvo pasibaigęs atitinkamas mokestinis ginčas (2007 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-624/2007). Vadinasi, tik turintis teisinę galią mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto (pažymos) patvirtinimo užkerta kelią pakartotiniam mokesčio mokėtojo patikrinimui už tą patį mokestinį laikotarpį, jei nėra sąlygų (išimčių), išvardintų Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies 1-4 punktuose (2006 m. balandžio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁷-921/2006, Administracinių teismų praktika Nr. 9, 2006, p. 67–74). Atsižvelgiant į tai, neturi būti painiojama (i) mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos galimybė, išnagrinėjus mokesčių mokėtojo skundą, pavesti atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą (Mokesčių administravimo įstatymo 154 str. 4 d. 5 p.) bei (ii) mokesčių administratoriaus teisė atlikti pakartotinį patikrinimą jau po to, kai įsiteisėja galutinis sprendimas dėl anksčiau vykusio mokestinio patikrinimo. Mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo skundą, pagal teisės aktais suteiktus įgaliojimus gali pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą nesilaikydama Mokesčių administravimo

įstatymo 118 straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų, nes toks sprendimas (pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą) suponuoja, kad teisinės galios netenka mokesčių administratoriaus sprendimas dėl atitinkamo patikrinimo akto patvirtinimo ir Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalyje nustatyti apribojimai tampa nebeaktualūs, kadangi nelieka įsiteisėjusio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl atitinkamo mokestinio laikotarpio (pvz., žr. 2010 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1481/2010; *plačiau apie pavedimą atlikti pakartotinį patikrinimą, priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, skaitykite šio apibendrinimo skyrių „Patikrinimo akto tvirtinimas“ (22 punktas); plačiau apie mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų galimybes pavesti atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant išankstinio ginčų nagrinėjimo ne per teismą tvarką reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo II dalies skyrių „Centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas“ (Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 597–600).*

Paminėtina ir tai, kad aplinkybė, jog buvo atliktas mokestinis tyrimas, nėra reikšminga sprendžiant klausimą dėl Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies taikymo, t. y. faktas, kad buvo atliktas mokestinis tyrimas, Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies požiūriu neužkerta kelio vėliau atlikti mokestinio patikrinimo. Mokestinis tyrimas yra tik prevencinio pobūdžio kontrolės procedūra, kurios metu mokesčių administratorius, nustatęs trūkumų ar prieštaravimų, juos nurodo mokesčių mokėtojui ir suteikia galimybę pačiam juos ištaisyti, sudarydamas galimybę išvengti neigiamų pasekmių (Mokesčių administravimo įstatymo 135–137 str.). Ši procedūra pagal savo teises pasekmes negali būti prilyginta mokestiniam patikrinimui, kurio esmę sudaro mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimas iš esmės. Mokestinio patikrinimo metu nustatčius pažeidimus kyla atitinkamos mokestinės teisinės pasekmės – yra apskaičiuojami mokesčiai, delspinigiai, skiriamos baudos. Būtent mokestinio patikrinimo rezultatai yra tvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma, ir būtent šie dokumentai turi teisinę galią (privalomumo požymį) bei sukelia mokesčių mokėtojui konkrečias teises pasekmes, tarp kurių yra ir draudimas pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtoją dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį (žr. 2011 m. lapkričio 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2699/2011).

20.2. Apribojimo atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą išimtys, t. y. aplinkybės, kurioms esant netaikomas Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalyje nustatytas ribojimas, kaip minėta, yra išvardintos tos pačios nuostatos 1–4 punktuose. Tačiau šios išimtys netaikomos, jei nuo pirminio patikrinimo pabaigos (jei sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, buvo apskūstas – nuo paskutinio sprendimo šiame mokestiniame ginče priėmimo dienos) praėjo daugiau kaip 10 metų (Mokesčių administravimo įstatymo 118 str. 2 d.).

Viena iš išimčių, kada galima atlikti pakartotinį patikrinimą – naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams, paaiškėjimas, yra numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies 4 punkte. Šiuo atveju prieš pradėdant pakartotinį patikrinimą būtinas centrinio mokesčių administratoriaus leidimas minėtą patikrinimą atlikti. Reikalavimas turėti leidimą atlikti pakartotinį patikrinimą netaikomas tais atvejais, kai atliekamo pakartotinio patikrinimo metu paaiškėja, kad vieno arba kelių mokesčių apskaičiavimas (perskaičiavimas) turi įtakos atitinkamo mokestinio laikotarpio kito mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui) (Mokesčių administravimo įstatymo 118 str. 1 d. 4 p.).

20.2.1. Aptariamai Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatai taikyti pirmiausia yra būtina nustatyti naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos ir kurios gali turėti įtakos mokestinio patikrinimo rezultatams, buvimą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A²-728/2007 buvo nustatyta, kad pirminis mokesčių mokėtojo PVM mokėjimo patikrinimas buvo įprastinis ir buvo atliktas pagal pastarojo prašymą gražinti (įskaityti) PVM permoką (skirtumą). Tuo tarpu pakartotinis patikrinimas buvo atliktas iš Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos gavus šios tarnybos atlikto tyrimo išvadas, kuriose konstatuotos naujos aplinkybės, susijusios su padarytais šurkščiais finansiniais pažeidimais mokesčių mokėtojo parduotuvių veikloje. Esant šioms aplinkybėms, teisėjų kolegija pripažino, jog nagrinėjamu atveju susidarė tokia situacija, kai buvo būtina atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo PVM mokėjimo patikrinimą (2007 m. rugsėjo 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A²-728/2007). Tuo tarpu administracinėje byloje Nr. A⁸-390/2005 nustatyta, kad patikrinimo akte mokesčių administratorius nurodė, jog pakartotinis tikrinimas atliekamas paaiškėjus naujoms aplinkybėms, kurios gali turėti įtakos ankstesnio atlikto pareiškėjo patikrinimo rezultatams – nustatyta klaida apskaičiuojant pajamas kasos aparatu. Tačiau, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, išvados dėl naujai paaiškėjusios aplinkybės mokesčių administratorius niekuo nepagrindė, t. y. nenurodė, dėl kokių objektyvių priežasčių klaidingi mokesčių mokėtojo elektroninio kasos aparato duomenys negalėjo būti nustatyti pirminio patikrinimo metu. Teismas padarė išvadą, kad nelaikytina, jog klaidų buvimas faktas, nurodytas pakartotinio patikrinimo akte, yra naujai paaiškėjusi aplinkybė, kuri nebuvo ir negalėjo būti žinoma mokesčių administratoriui pirminio patikrinimo metu (2005 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-390/2005). Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009 nustatyta, kad sprendimą atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindu mokesčių administratorius priėmė iš esmės remdamasis aplinkybe, jog Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba pradėjo ikiteisminį tyrimą dėl pareiškėjo veiklos. Tačiau, kaip pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas, vien ikiteisminio tyrimo pradėjimo faktas negali būti pagrindas pakartotiniam patikrinimui ir tai dar nereiškia, jog

paskutinio mokesčio patikrinimo metu mokesčių mokėtojo atžvilgiu padarytos išvados yra neteisingos. Ikiteisminis tyrimas nebūtinai gali baigtis teisiniu procesu su apkaltinamuoju nuosprendžiu. Toks tyrimas gali būti ir nutrauktas. Teisėjų kolegijos vertinimu, ne tiek pats ikiteisminio tyrimo pradėjimo faktas, kiek jo metu surinkti faktiniai duomenys, kaip naujai paaiškėjusios aplinkybės, galėtų lemti pakartotinį patikrinimą. Tačiau susipažinus su apžvelgiamoje byloje buvusią medžiagą, nebuvo pagrindo teigti, kad mokesčių administratorius nustatė naujai paaiškėjusias aplinkybes, kurios būtų leidusios tenkinti prašymą dėl pakartotinio mokesčio patikrinimo leidimo pagal Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies 4 punktą (2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009).

20.2.2. Kita Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytos išimties taikymo sąlyga – centrinio mokesčių administratoriaus leidimas atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą.

Jau minėtoje administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija yra nurodžiusi, kad minėta nuostata suponuoja, jog centrinis mokesčių administratorius turi įvertinti prašymo leisti atlikti pakartotinį patikrinimą pagrįstumą ir sprendimas negali būti vien formalus pobūdžio. Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 45 punktas reikalauja, kad centrinis mokesčių administratorius išnagrinėtų ne tik pateiktą prašymą dėl leidimo atlikti pakartotinį patikrinimą davimo, bet ir prie jo pridėtus pakartotinio patikrinimo atlikimo būtinybę pagrindžiančius dokumentus, ir tik tada priimtų sprendimą. Taigi turėtų būti atliekama pateiktų faktinių duomenų analizė, galinti nulemti prašymo tenkinimą arba jo netenkinimą. Bet koks sprendimas, laikantis tiek Mokesčių administravimo įstatymo, tiek Viešojo administravimo įstatymo turi būti motyvuojamas bei pasisakoma, kodėl šiuo atveju priimamas vienas, o ne kitas sprendimas. Aptariamu atveju byloje, tenkinant prašymą dėl leidimo davimo, nebuvo pakankamai akivaizdu, kokių įrodymų pagrindu suteiktas leidimas mokesčių mokėtojo pakartotiniam patikrinimui. Toks nepagrįstas arba nepakankamai pagrįstas sprendimas tampa keliančiu abejonių, ar jis tikrai objektyvus bei priimtas visapusiškai išnagrinėjus pateiktą medžiagą, o ne paviršutinis. Šioje byloje, atsižvelgusi į leidimo turinį, teisėjų kolegija pripažino, kad jis negalėjo būti vertinamas kaip išsamus, tiksliai atitinkantis keliamus mokesčių teisės aktų reikalavimus. Įvertinęs byloje surinktą medžiagą, Vyriausiasis administracinis teismas taip pat pripažino, jog nebuvo nurodyta jokių naujai paaiškėjusių aplinkybių Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalies 4 punkto prasme (2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009).

Pasisakant dėl aptariamo leidimo teisinio statuso, paminėtina administracinė byla Nr. A⁴⁴²-408/2011, kurioje Vyriausiasis administracinis teismas nurodė, jog leidimas pradėti pakartotinį mokesčio patikrinimą niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir

sumokėjimo srityje. Leidimas pradėti mokesčių patikrinimą yra tik būtina prielaida pradėti mokesčių administravimo procedūrą – mokesčių patikrinimą. Taigi, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, akivaizdu, jog leidimas atlikti mokesčių patikrinimą yra tarpinis (procedūrinis) dokumentas, t. y. tik vienas iš aptariamų mokesčių administravimo procedūros, kurios pabaigoje paprastai priimamas konkrečias materialines teises pasekmes sukeliantis sprendimas, metu priimamų dokumentų. Todėl leidimo atlikti mokesčių patikrinimą teisėtumas negali būti vertinamas pagal atskirą reikalavimą, t. y. toks leidimas negali būti savarankišku administracinės bylos dalyku, tačiau jo teisėtumas gali būti kvestionuojamas skundžiant galutinį aptariamų mokesčių administravimo procedūros sprendimą (2011 m. kovo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-408/2011).

Mokestinio patikrinimo rezultatų įforminimas ir tvirtinimas

21. Patikrinimo aktas ir jo teisinis statusas. Mokesčių administravimo įstatymo 128 straipsnio 1 dalis nustato, jog mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu.

21.1. Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, jog patikrinimo aktas nėra laikytinas mokesčių mokėtojų teises pasekmes sukeliančiu individualiu aktu. Pavyzdžiui, kaip pažymėjo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-504/2010, kol patikrinimo aktas nėra patvirtintas įstatymo nustatyta tvarka, tol jis neturi juridinės galios ir neturi įtakos mokesčių mokėtojų teisėms ir pareigoms. Toks dokumentas nėra tikrinamas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka, nes nepatenka į individualaus teisės akto sąvoką (Administracinių bylų teisenos įstatymo 2 str. 14 d., 15 str. 1 d. 1 p., 101 str. 1 p.) (2010 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-504/2010).

21.2. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinat patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl šio akto (Mokesčių administravimo įstatymo 131 str. 1 d.).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011 Vyriausiasis administracinis teismas vertino pareiškėjo (mokesčių mokėtojo) argumentus, jog teismui konstatavus mokesčių administratoriaus veiksmų neteisėtumą ir išaiškinus bylai reikšmingus teises ir fakto klausimus, jis įgijo teisę pareikšti papildomas pastabas dėl patikrinimo akto, kurį mokesčių administratorius pakeitė, atsižvelgdamas į ankstesnę Vyriausiojo administracinio teismo nutartį. Tokia galimybė pareiškėjui nebuvo užtikrinta, todėl, jo teigimu, jis prarado galimybę apginti savo teises ir užkirsti kelią pakartotiniam savo teisių pažeidimui. Tačiau teisėjų kolegija, sistemiškai įvertinusi sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo priėmimo procedūrą reguliuojančias teisės normas, konstatavo, kad mokesčių mokėtojas pastabas turi teisę teikti iš karto po

mokesčių administratoriaus surašyto patikrinimo akto gavimo, o ne tuomet, kai teismo sprendimu patikrinimo aktas yra gražinamas į jo tvirtinimo stadiją, iš naujo neatliekant mokestinio patikrinimo ir nesurašant naujo patikrinimo akto (2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011).

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 131 straipsnio 2 dalimi, mokesčių mokėtojo prašymu pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminą dėl svarbių priežasčių dar 30 dienų gali pratęsti atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas. Aiškindamas ir taikydamas šią nuostatą, Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1481/2009 yra nurodęs, kad galimybė pratęsti minėtą terminą yra siejama su svarbių priežasčių buvimo faktu. Svarbiomis termino pratęsimo ar praleidimo priežastimis yra pripažįstamos tokios aplinkybės, kurios asmeniui sudaro kliūtis laiku įgyvendinti savo valią atlikti tam tikrus veiksmus. Paprastai tokios aplinkybės yra objektyvaus pobūdžio ir nepriklauso nuo asmens valios. Pavyzdžiui, fizinio asmens sunki liga, kitų asmenų veikla, ribojanti asmens veiksmų laisvę, valią, neraštingumas ir pan. Atsižvelgiama ir į svarbių aplinkybių atsiradimo momentą, jų egzistavimo trukmę, taip pat ar po to, kai minėtos aplinkybės išnyko, asmuo kreipėsi į atitinkamą instituciją per protingą laiko tarpą. Vertintina, ar asmuo buvo pakankamai atidus, sąžiningas, ar – priešingai – savo teises įgyvendino nerūpestingai, aplaidžiai. Šia prasme kiekvienam konkrečiam atvejui taikytini ne vidutiniai, o individualūs sąžiningo, atidaus bei rūpestingo elgesio standartai. Aptariamam atveju faktas, kad pareiškėjas buvo tėvystės atostogose, nesant kitų aplinkybių, kurių visuma patvirtintų tai, jog nepriklausomai nuo asmens valios jam susidarė kliūtys, sutrukdžiusios laiku realizuoti savo teises, nebuvo pripažintas svarbia priežastimi pratęsti terminą pateikti pastabas dėl patikrinimo akto (2009 m. gruodžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1481/2009).

22. Patikrinimo akto tvirtinimas. Mokesčių administravimo įstatyme yra numatyta, kad mokestinio patikrinimo aktas gali būti patvirtinamas dvejopos formos individualiais administraciniais aktais – patikrinimo pažyma arba sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma, kurią pasirašo mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas pareigūnas (Mokesčių administravimo įstatymo 130 str. 1 d.). Kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo (Mokesčių administravimo įstatymo 131 str. 1 d.). Patikrinimo pažyma arba sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo – tai galutinis mokesčių administratoriaus aktas, kuriuo užbaigiama mokestinio patikrinimo procedūra (2010 m. birželio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1111/2010).

Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-384/2009 Vyriausiasis administracinis teismas yra pabrėžęs, jog mokesčių įstatymų pažeidimų nustatymas ar tokių pažeidimų

nenustatymas yra vienintelis kriterijus, nulemiantis sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo formą. Kaip šioje byloje nurodė teisėjų kolegija, tai, kad atsakovas, patvirtindamas pareiškėjo mokesčio patikrinimo aktą, priėmė ne tos formos administracinį aktą, nėra vien formalus šių mokesčių administravimo procedūrą reguliuojančių teisės normų pažeidimas, nes atsakovas, surašydamas skundžiamą pažymą, objektyviai neįvertino mokesčio patikrinimo akte nurodytų mokesčių įstatymų pažeidimų. Todėl pirmosios instancijos teismas pagrįstai panaikino skundžiamą pažymą. Teismas taip pat nurodė, kad skundžiamo akto (veiksmo) panaikinimas reiškia, jog konkrečiu atveju atkuriami buvusi iki ginčijamo akto (veiksmo) priėmimo padėtis (Administracinių bylų teisenos įstatymo 92 str.). Todėl pirmosios instancijos teismas, panaikinęs skundžiamą administracinį aktą, pagrįstai įpareigojo vietos mokesčių administratorių per įstatymo nustatytus terminus išnagrinėti patikrinimo aktą iš naujo ir priimti naują sprendimą (2009 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-384/2009).

22.1. Patikrinimo pažyma, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 130 straipsnio 1 dalimi, mokesčio patikrinimo rezultatai patvirtinami tais atvejais, kai mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų. Tvirtinant mokesčio patikrinimo rezultatus patikrinimo pažyma, atsižvelgiama į patikrinimo akto medžiagą ir į kitas aplinkybes, kurios gali būti svarbios tvirtinant mokesčio patikrinimo rezultatus. Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, kad mokesčių įstatymų pažeidimų nenustatymas lemia, kad mokesčio administratoriaus sprendimai patvirtinti mokesčio patikrinimo rezultatus pažyma neatitinka Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 20 dalyje pateiktos mokesčių ginčų sąvokos, todėl skundams dėl patikrinimo pažymos netaikoma mokesčių ginčų nagrinėjimo tvarka. Ginčai dėl tokių sprendimų nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Apžvelgiamoje byloje pareiškėjai su ginčytose patikrinimo pažymose įtvirtintais sprendimais nepriskaičiuoti pareiškėjams mokėtinų mokesčių iš esmės sutiko ir jų šiuo aspektu neginčijo. Tačiau jie nesutiko su šiose pažymose mokesčių administratoriaus pateiktais motyvais dėl individualios veiklos versliškumo požymio buvimo sudarant nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį. Šiuo klausimu teisėjų kolegija pirmiausia pažymėjo, kad Mokesčių administravimo įstatymo ir Administracinių bylų teisenos įstatymo nuostatose yra numatyta galimybė teismine tvarka ginčyti tik sprendimus ar teisės aktus ir nenumatyta galimybė teismine tvarka ginčyti tik šių sprendimų ar teisės aktų atitinkamus motyvus ar argumentus, nekeičiant šiais sprendimais ar teisės aktais priimtų galutinių rezultatų esmės. Tik sprendime ar teisės akte suformuluota privaloma elgesio taisyklė, nustatanti visuomeninio santykio dalyviams teises bei pareigas gali pažeisti asmens subjektyvias teises, kurios gali būti ginamos Administracinių bylų teisenos įstatymo 5 straipsnio 1 dalies tvarka ir sąlygomis, o tuo pačiu būti ir bylos nagrinėjimo teisme dalyku. Todėl Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija sprendė, kad ginčijant tik aptariamą sprendimą ar teisės aktų atitinkamus motyvus ar argumentus, nesiekiant

pakeisti paties sprendimo galutinio rezultato, nėra keičiamos šiais sprendimais ar teisės aktais nustatytos elgesio taisyklės bei visuomeninio santykio dalyvių teisės ir pareigos, o tai lemia, jog tokio pobūdžio kreipimusi į teismą nėra ginama pažeista ar ginčijama konkreti asmens subjektinė teisė. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas teisingai ir pagrįstai nustatė, jog pareiškėjų suformuluotas reikalavimas teismui nėra susijęs su jų pažeistų ar ginčijamų subjektyvių teisių gynyba bei negali būti tenkinamas (2009 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-402/2009; taip pat žr. 2006 m. lapkričio 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS¹¹-611/2006).

22.2. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

22.2.1. Šis sprendimas priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos) (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 1 d.). Taigi mokesčių administratorius privalo sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo aptarti mokesčio mokėtojo rašytinių pastabų nagrinėjimą, analizę ir vertinimą (2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008).

22.2.2. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 132 straipsnio 2 dalimi, mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, gali: 1) patvirtinti patikrinimo aktą, 2) patikrinimo aktą patvirtinti iš dalies, 3) nepatvirtinti patikrinimo akto, 4) pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją, 5) pakeisti patikrinimo aktą. Tačiau, kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas, mokesčių administratoriaus teisė priimti bet kurią iš paminėtų sprendimų nėra absoliuti. Šia teise turi būti naudojamosi laikantis teisės aktų reikalavimų bei atsižvelgiant į objektyviai nustatytas reikšmingas kiekvienu atveju faktines aplinkybes (2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008).

22.2.2.1. Jei mokesčių administratorius nusprendžia patvirtinti patikrinimo aktą ar aktą patvirtinti iš dalies (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 2 d. 1 ir 2 p.), sprendime dėl patikrinimo akto nurodoma konkreti papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų suma, taip pat išdėstoma sprendimo apskundimo tvarka. Kaip pastebėjo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-945/2009, iš šių Mokesčių administravimo įstatyme išdėstytų taisyklių matyti, kad konkreti bauda nustatoma priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar tokio akto patvirtinimo iš dalies. Tai reiškia, jog konkretus baudos dydis neturi būti nustatomas surašant patikrinimo aktą. Teismas atmetė mokesčių mokėtojo apeliacinio skundo argumentą, kad bauda jam turėjo būti paskirta patikrinimo aktu (2009 m. rugsėjo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-945/2009).

22.2.2.2. Mokesčių administravimo įstatyme ar poįstatyminiuose teisės

aktuose nenumatyti konkretūs atvejai, kada sprendžiant dėl patikrinimo akto tvirtinimo gali būti pavesta pakartotinai patikrinti mokesčio mokėtoją (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 2 d. 4 p.). Tačiau administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-596/2009 Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, kad teisė pavesti pakartotinai patikrinti mokesčio mokėtoją nėra absoliuti. Šios teisės realizavimas siejamas su tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl mokestinio patikrinimo rezultatų, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Šioje byloje pareiškėjas, be kita ko, ginčijo vietos mokesčių administratoriaus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo buvo nuspręsta pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 2 d. 4 p.). Byloje buvo nustatyta, kad vietos mokesčių administratoriaus surašytame patikrinimo akte buvo vertinamas tarp susijusių asmenų sudarytuose pirkimo–pardavimo sandoriuose nurodytų kainų pagrįstumas bei realumas. Nagrinėjant pareiškėjo (mokesčio mokėtojo) pastabas dėl šio patikrinimo akto buvo nustatyta (šalys šių aplinkybių iš esmės neginčijo), jog sandorių kainų vertinimą pagrindžiantys juridiniai dokumentai (trijų turto vertintojų ataskaitos) buvo su išlygomis, šie dokumentai (ataskaitos) vietomis buvo prieštaringi. Tai patvirtino ir ekspertizės aktas, iš kurio buvo matyti, kad mokesčių administratoriaus ir eksperto nustatytos pirkimo–pardavimo sandorių vertės skyrėsi. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija konstatavo, kad vietos mokesčių administratorius ginčo sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo padarė teisingą išvadą, jog būtina naujai atlikti mokestinio patikrinimo veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdė priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl mokestinio patikrinimo rezultatų, pašalinimu (2009 m. gegužės 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-596/2009).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-158/2008 teisėjų kolegija pažymėjo, kad priimant sprendimą pavesti pakartotinai patikrinti mokesčio mokėtoją, būtina atsižvelgti į keletą faktorių: paisyti pačios mokestinio ginčo problematikos, turėti omenyje mokestinio patikrinimo esmę, reikalingus surinkti papildomus faktinius duomenis, padėsiančius priimti objektyvų bei visapusišką sprendimą mokestinėje byloje. Taip pat būtina laikytis ir viešojo administravimo srityje taikomų viešojo administravimo principų, kaip antai įstatymo viršenybės, objektyvumo, proporcingumo, nepiktnaudžiavimo valdžia. Savo ruožtu šioje byloje buvo nustatyta, jog vietos mokesčių administratoriaus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kaip pagrindas pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją, iš esmės buvo nurodyta būtinybė atlikti papildomą dovanojimo sutarties, turinčios įtakos mokesčio mokėtojo mokestinėms prievolėms, vertinimą, siekiant atskleisti jos tikrąją esmę. Kitaip tariant, kaip buvo matyti iš argumentų, dėl kurių priimtas sprendimas dėl pakartotinio mokestinio patikrinimo, visumos, mokesčių administratorius tokio

sprendimo priėmimą siejo ne su aiškiai išreikšta būtinybe surinkti papildomus konkrečius faktinius duomenis, įgalinančius kuo visapusiškiau išnagrinėti klausimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų, ar itin sudėtingu visuomeninių santykių teisiniu įvertinimu, o įpareigojimu atlikti pakartotinę analizę, nes patikrinimo akte pateiktoji nebuvo priimtina. Pasak teisėjų kolegijos, pasirenkant tokį teisinės elgsenos variantą nepaisoma minėtos nuostatos, kad pakartotinis patikrinimas faktiškai būtų pagrįstas tada, kai ginčo problematikos įvertinimui reikalingas papildomos informacijos gavimas įrodymų pavidalu, neatsižvelgiama ir į papildomo patikrinimo esmę. Apžvelgiamoje byloje nagrinėto ginčo kontekste Vyriausiasis administracinis teismas pastebėjo, kad įpareigojimas dar kartą atlikti patikrinimo akte fiksuotą mokesčių administratoriaus sandorio įvertinimą ir su tuo sandoriu susijusių ginčo mokesčių apskaičiavimą nepagrįstas konkrečiomis aplinkybėmis, užkertančiomis kelią visiškai patvirtinti patikrinimo aktą, iš dalies patvirtinti patikrinimo aktą ar pakeisti patikrinimo aktą. Šioje byloje faktinė situacija buvo aiški, be dviprasmybių atspindėta tiek patikrinimo akte, tiek sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Todėl mokesčių administratoriaus (parengusio patikrinimo aktą), turinčio siauresnę kompetenciją, pateiktas sandorio įvertinimas ir mokesčių apskaičiavimas su konkrečia aritmetine išraiška, nenustačius sąlygų priimti sprendimą dėl pakartotinio patikrinimo, platesnės kompetencijos mokesčių administratoriaus (priimančio sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo) turėjo būti revizuotas ir priimtas vienas iš sprendimų, numatytų Mokesčių administravimo įstatymo 132 straipsnio 2 dalies 1, 2 ar 5 punktuose. Dėl šių priežasčių teisėjų kolegija sutiko su pirmosios instancijos teismu, kad minėtos dovanojimo sutarties tikrosios esmės įvertinimui pakartotinis tyrimas nebuvo reikalingas (2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁶⁶-158/2008).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008 Vyriausiasis administracinis teismas dėl pavedimo atlikti pakartotinį patikrinimą, priimant sprendimą dėl patikrinimo akto, pabrėžė, jog mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo pavedama iš naujo patikrinti mokesčio mokėtoją, turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis ir teisės aktų normomis. Analizuodama mokestinio patikrinimo paskirtį, jo turinį, teisėjų kolegija šioje byloje padarė išvadą, kad mokestinio patikrinimo aktas gali būti mokesčių administratoriaus netvirtinamas ir pavedama pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją, kai pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą (Mokesčių administravimo įstatymo 120 str.) neįvykdomas, t. y. neįvykdomi mokestiniam patikrinimui suformuluoti uždaviniai, nepasiekiami tikslai, arba šurkščiai pažeistos procedūrinės patikrinimo taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei patikrinimo akto pagrįstumą, mokėtojo teisių įgyvendinimą, kai yra galimybė pažeidimus ištaisyti ar pašalinti. Nesant tokios galimybės ar konstatavus netinkamą normų taikymą ar mokesčių apskaičiavimą, patikrinimo aktas gali būti ir netvirtinamas, o atsižvelgiant į tai, kad sutikdamas su nustatytais faktinėmis aplinkybėmis mokesčių administratorius turi teisę pats atlikti vertinimus ir mokesčių bei su jais susijusių sumų apskaičiavimus, patikrinimo

aktas gali būti pakeičiamas (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 2 d. 3 ir 5 p.) (2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008).

Taigi kaip matyti iš to, kas paminėta anksčiau, dėl pavedimo pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją, priimant sprendimą dėl patikrinimo akto, gali būti sprendžiama tik kruopščiai ir visapusiškai įvertinus konkrečios bylos faktines aplinkybes. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵-575/2007 kaip sudarančias pagrindą priimti Mokesčių administravimo įstatymo 132 straipsnio 2 dalies 4 punkte numatytą sprendimą – pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją, Vyriausiasis administracinis teismas pripažino aplinkybes, kad patikrinimo metu surinkta informacija, kurios pagrindu padarytos išvados, nekonkreiti, apibendrinta, prie patikrinimo akto nepridėti dokumentai, remiantis kuriais padarytos išvados, be to, apskaičiuojant papildomai mokėtinus mokesčius, turėjo būti taikomas Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnis (mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą) (2007 m. birželio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵-575/2007; taip pat žr. 2008 m. vasario 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-52/2008).

22.2.3. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 35 dienas nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Sprendimas negali būti priimtas, jei nepasibaigė Mokesčių administravimo įstatymo 131 straipsnyje nustatyti pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminai, išskyrus 131 straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį (kai mokesčių mokėtojas raštu nurodo, kad nesinaudos savo teise pateikti pastabas dėl patikrinimo akto). Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pateikia pastabų dėl patikrinimo akto, sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 30 dienų nuo tos dienos, kai mokesčių administratorius šias pastabas gauna (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 4 d.).

Pastarųjų nuostatų taikymo klausimas buvo sprendžiamas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-221/2011 nustačius, kad 2009 m. sausio 29 d. sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turėjo būti priimtas 2009 m. sausio 28 d. Tvirtindamas, kad minėtas terminas nebuvo praleistas, mokesčių administratorius teigė, kad mokesčių mokėtojo 2009 m. sausio 27 d. pateiktas prašymas dėl susitarimo pasirašymo tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pateko į pastabų dėl patikrinimo akto sąvoką. Atmesdama šiuos argumentus, teisėjų kolegija nurodė, kad įstatymų leidėjas neapibrėžė pastabų sąvokos, bet į ją nepatenka prašymas dėl minėto susitarimo. Mokesčių teisės prasme tai yra skirtingos kategorijos. Pirmuoju atveju išreiškiami atitinkami pastebėjimai dėl patikrinimo akto, o antruoju atveju ne kritikuojama, o siūloma tartis dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų. Teisėjų kolegija pripažino, kad buvo praleistas terminas priimti sprendimui dėl patikrinimo akto, bet pastarąjį pažeidimą vertino kaip neesminį, nes įstatymu nustatyto termino praleidimas viena diena nagrinėtu atveju niekaip nepažeidė pareiškėjos teisių bei interesų (2011 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-221/2011)

IV. Mokestinis tyrimas

23. Mokestinio tyrimo esmė. Mokestinis tyrimas – tai mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 23 d.).

23.1. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo VI ir VII skyrių nuostatas, mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas yra dvi savarankiškos procedūros, kurias mokesčių administratorius gali vykdyti, atlikdamas mokesčių mokėtojo kontrolę. Mokestinio tyrimo procedūra, pagal kontrolės (tikrinimo) apimtį, yra siauresnė nei mokestinis patikrinimas (2011 m. vasario 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-44/2011).

23.2. Mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, be atskiro pavedimo atlikdami savo tiesiogines darbo funkcijas (Mokesčių administravimo įstatymo 135 str. 1 d.). Pastebėtina, jog administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-801/2010, vertindamas pareiškėjo reikalavimo pakeisti mokestinį tyrimą atliekantį pareigūną pagrįstumą, Vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, jog Mokesčių administravimo įstatyme nėra įtvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos valstybės tarnautojo nušalinimo pagrindai, todėl, sprendžiant skundo reikalavimą dėl atsakovo įpareigojimo mokestinio tyrimo atlikimui skirti kitą pareigūną, būtina vadovautis Viešojo administravimo įstatymo normomis, reguliuojančiomis pareigūno, valstybės tarnautojo ar darbuotojo nušalinimą. Viešojo administravimo įstatymo 25 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pareigūnas, valstybės tarnautojas ar darbuotojas nusišalina pats arba turi būti nušalintas nuo dalyvavimo administracinėje procedūroje, jeigu: 1) pareigūnas, valstybės tarnautojas ar darbuotojas yra asmens, dėl kurio pradėta administracinė procedūra, artimasis giminaitis (kaip tai apibrėžta Civiliniame kodekse), svainis ar sugyventinis, įstatymų nustatyta tvarka įregistravęs partnerystę; 2) tarp pareigūno, valstybės tarnautojo ar darbuotojo ir asmens, dėl kurio pradėta administracinė procedūra, yra pavaldumo santykiai; 3) pareigūno, valstybės tarnautojo ar darbuotojo nešališkumu pagrįstai abejojama dėl kokių nors kitų priežasčių, galinčių sukelti viešųjų ir privačių interesų konfliktą (2010 m. gegužės 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-801/2010).

23.3. Detalizuoti mokestinį tyrimą reglamentuojančias Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas yra pavesta centriniam mokesčių administratoriui (Mokesčių administravimo įstatymo 135 str. 2 d., 136 str. 4 d.). Įgyvendinant šį pavedimą, Valstybinės mokesčių inspekcijos 2004 m. gegužės 28 d. viršininko įsakymu Nr. VA-108 (Žin., 2004, Nr. 88-3258) buvo patvirtintos

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės (toliau – ir Mokestinio tyrimo taisyklės), kurios taikomos Valstybinės mokesčių inspekcijos atliekamiems mokestiniams tyrimams.

Paminėtina ir tai, jog mokestinio tyrimo atlikimui *mutatis mutandis* taikomos Mokesčių administravimo įstatymo VI skyriaus („Mokestinis patikrinimas“) nuostatos, reglamentuojančios patekimą į mokesčių mokėtojo patalpas, tikrinimo objektus, dokumentų ir daiktų paėmimą ir įrodymų rinkimą (Mokesčių administravimo įstatymo 135 str. 3 d.).

Šia nuostata buvo remiamasi administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-801/2010 nagrinėjant pareiškėjo skundą dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo atlikti mokestinį tyrimą pas mokesčių mokėtoją. Teisėjų kolegija nurodė, jog nors Mokesčių administravimo įstatymo 116 straipsnis nustato, kad mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje arba (ir) nuvykus pas mokesčių mokėtoją, vadovaujantis šio įstatymo 135 straipsnio 3 dalimi, mokesčių patikrinimo vietą nustatančios Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos mokestinio tyrimo atlikimui netaikomos. Nei Mokesčių administravimo įstatyme, nei Mokestinio tyrimo taisyklėse nėra teisės normų, kurios tiesiogiai nustatytų mokestinio tyrimo atlikimo vietą, taip pat minėtuose teisės aktuose nėra įtvirtinta jokių sąlygų, kurios ribotų mokesčių administratoriaus diskreciją pasirenkant mokestinio tyrimo vietą. Teisėjų kolegija taip pat pažymėjo, kad pareiškėjas teismui nepateikė jokių svarių argumentų bei juos patvirtinančių įrodymų, jog nagrinėtu atveju mokestinio tyrimo atlikimas mokesčių administratoriaus buveinėje suvaržys mokesčių mokėtojo teises ar neužtikrins tinkamo mokesčių administravimo principų įgyvendinimo. Todėl pirmosios instancijos teismas padarė pagrįstą išvadą, jog pareiškėjo nurodyti motyvai dėl tyrimo vietos netinkamumo nėra pagrįsti objektyviais duomenimis. Šiomis aplinkybėmis pareiškėjo skundas buvo atmestas (2010 m. gegužės 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-801/2010).

24. Pranešimas apie nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus. Jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumą arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. Rašytinis pranešimas paprastai įteikiamas tuo atveju, jei su mokesčių mokėtoju nepavyksta susitarti žodžiu (Mokesčių administravimo įstatymo 136 str. 1 d.). Rašytiniame pranešime mokesčių mokėtojui nurodomi nustatyti trūkumai ar prieštaravimai, pasiūlomas jų pašalinimo būdas bei nurodomas terminas, kuris negali būti trumpesnis negu 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos (Mokesčių administravimo įstatymo 136 str. 2 d.).

24.1. Iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, kad Mokesčių administravimo įstatymo 136 straipsnio 1 dalis neapėmia atvejų ir pranešimas su pasiūlymu ištaisyti klaidas gali būti neteikiamas, kai minėti trūkumai ir (ar)

prieštaravimai yra atsiradę dėl galbūt sąmoningo mokesčių įstatymo pažeidimo. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-353/2008 nagrinėtu atveju mokesčių administratorius, atlikdamas pareiškėjo mokestinį tyrimą, įtarė, kad pastarasis tyčia neteisėtai nedeklaravo deklaruotino PVM ir tokiu būdu tyčia neteisėtai sumažino mokėtiną mokestį. Tokie mokesčių administratoriaus įtarimai pasitvirtino mokestinio patikrinimo metu. Taigi, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, pareiškėjo padaryti mokesčio įstatymo pažeidimai nebuvo tolygūs Mokesčių administravimo įstatymo 136 straipsnyje įvardintiems prieštaravimams ir trūkumams, todėl mokesčių administratorius po mokestinio tyrimo neturėjo pareiškėjui įteikti rašytinį siūlymą ištaisyti klaidas (2008 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-353/2008).

Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1583/2010 buvo nustatyta, kad mokesčių mokėtojas neįsiregistravęs vykdė individualios veiklos požymius turinčią ekonominę veiklą, nuo gautų pajamų nemokėdamas gyventojų pajamų mokesčio, PVM bei privalomų valstybinio socialinio draudimo įmokų. Šių aplinkybių teisėjų kolegija nepripažino Mokesčių administravimo įstatymo 136 straipsnyje įvardintais prieštaravimais ar trūkumais, todėl konstatavo, kad mokesčių administratorius po mokestinio tyrimo neturėjo įteikti rašytinio siūlymo ištaisyti klaidas (2010 m. gruodžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1583/2010; taip pat žr. 2010 m. spalio 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1036/2010).

24.2. Konkretūs atvejai (aplinkybės), kada mokesčių administratorius neprivalo siųsti pranešimo apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus (pvz., identifikuojami mokesčių slėpimo ir (ar) vengimo požymiai, kyla įtarimas (mokesčių administratorius turi informacijos), kad mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus ir kt.) yra įtvirtinti Mokestinio tyrimo taisyklių 11 punkte. Esant šioms aplinkybėms, mokesčių administratorius neprivalo teikti siūlymo ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus prieš pradėdamas mokestinį patikrinimą. Pavyzdžiui, vienoje iš teismo išnagrinėtų bylų buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį tyrimą konstatavo aplinkybes, kurios nepatenka į Mokesčių administravimo įstatymo 136 straipsnio veikimo sritį – išnagrinėjus mokestinio tyrimo metu surinktus duomenis, padaryta išvada, jog vertinant atitinkamus sandorius, tikslinga taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 punkto nuostatas (mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą). Mokestinio tyrimo metu surinkta informacija pagrįstai leido mokesčių administratoriui identifikuoti pareiškėjos veikoje tam tikrus įstatyme (Mokesčių administravimo įstatymo 69 str.) įtvirtintus mokesčių vengimo požymius, kai mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryti siekiant mokestinės naudos. Akivaizdu, jog esant tokiai situacijai mokesčių administratorius turėjo teisę pereiti prie kitos mokesčių mokėjimo teisingumo kontrolės procedūros, t. y. atlikęs mokestinį tyrimą neprivalėjo pareiškėjai įteikti rašytinio siūlymo ištaisyti klaidas prieš pradėdamas jos mokestinį patikrinimą

(Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11.6 p.), bet, priešingai, turėjo teisę nedelsiant pradėti mokestinį patikrinimą, kas visiškai pagrįstai buvo konstatuota pareiškėjos ginčijamame Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą (pvz., žr. 2011 m. vasario 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-44/2011).

25. Nustatytų trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimo pasekmės yra nurodytos Mokesčių administravimo įstatymo 137 straipsnyje.

25.1. Jeigu mokesčių mokėtojas per Mokesčių administravimo įstatymo 136 straipsnyje nustatytą terminą ir pasiūlytu būdu nepašalina pranešime nurodytų trūkumų ir prieštaravimų, mokesčių mokėtojui už mokesčių įstatymų pažeidimus (jei jie išaiškinami) taikomos nustatytos baudos (Mokesčių administravimo įstatymo 137 str. 1 d.).

25.2. Mokesčių administravimo įstatymo 137 straipsnio 2 dalyje taip pat įtvirtinta, jog trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą. Šiuo klausimu pirmiausia paminėtina, jog Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius, pradėjęs mokestinį tyrimą, turi veikti taip kaip numatyta, ir mokestinį patikrinimą, kylantį iš mokestinio tyrimo, pradėti tik tais atvejais, kurie išvardinti Mokesčių administravimo įstatyme bei Mokestinio tyrimo taisyklėse (2010 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-324/2010).

Kaip minėta, viena iš pareigų tenkančių mokesčių administratoriui mokestinio tyrimo metu – informuoti mokesčių mokėtoją apie mokestinį tyrimą, jo eigą bei rezultatus. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-324/2010 teisėjų kolegija pabrėžė, jog tinkamas jos (pareigos) įvykdymas bei mokesčių mokėtojo nepašalinimas galimų nustatytų trūkumų ir (ar) prieštaravimų sąlygoja mokestinį patikrinimą, todėl svarbu nustatyti, ar mokesčių administratorius atliko visus teisės aktais apibrėžtus veiksmus, kad galėtų pradėti mokestinį patikrinimą, kuris buvo nulemtas būtent mokestinio tyrimo rezultatų (šioje byloje mokesčių administratorius teigė, kad mokesčių mokėtojai nebendradarbiavo su Valstybine mokesčių inspekcija, o tai ir nulėmė mokesčių patikrinimą). Teisėjų kolegija pripažino, jog mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo rezultatų teisinės pasekmės skirtingos. Mokestinio tyrimo metu gali būti pašalinti trūkumai, klaidos, sumokėti mokesčiai, o tai reiškia, jog tokiu būdu būtų paneigta mokestinio patikrinimo būtinybė, užtikrintas galimo mokestinio ginčo išsprendimas jau pirminėje stadijoje. Tačiau kiekvienu atskiru atveju būtina nustatyti, ar mokesčių mokėtojas nevengė mokestinio tyrimo ir galimybės apie jį susižinoti, esant atitinkamai informacijai, o mokesčių administratorius ar ėmėsi visų teisės aktais numatytų priemonių apie informavimą dėl vykstančio mokestinio tyrimo, jo išvadų bei iškilusių prieštaravimų, klaidų pašalinimo (2010 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-324/2010).

V. Mokesčių įstatymų pažeidimai ir atsakomybė

Mokesčių įstatymų pažeidimas

26. Atsakomybės už mokesčio įstatymo pažeidimus pagrindai. Mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai (Mokesčių administravimo įstatymo 138 str.). Kiekvieno mokesčių mokėtojo atsakomybė yra individuali ir taikoma atsižvelgiant į konkrečiu atveju atsakomybėn traukiamo, o ne į kito mokesčių mokėtojo padarytą pažeidimą ar jam taikomus mokestinių sankcijų dydžius (2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1034/2011). Pažymėtina, kad mokesčių įstatymų pažeidimas ir atsakomybė už tai Lietuvos nacionalinėje teisėje nėra savarankiška kategorija ir nors kartais vadinama mokestine atsakomybe, iš esmės suprantama, kaip kompleksinis teisinis institutas, apimantis atskiras atsakomybės rūšis, t. y. baudų pagal Mokesčių administravimo įstatymą, administracinių nuobaudų pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą ar kriminalinių bausmių pagal Baudžiamąjį kodeksą taikymą. Mokesčių teisė priskiriama prie viešosios teisės šakų, todėl jai būdingas imperatyvus santykių reguliavimo pobūdis, be kita ko, pasireiškiantis griežtų valstybės prievartos priemonių taikymu, siekiant apsaugoti mokesčių teisės ginamas vertybes (2011 m. lapkričio 18 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011).

26.1. Mokesčių administravimo įstatymo 139 ir 140 straipsniai už mokesčių įstatymų pažeidimus numato baudas (*plačiau skaitykite kituose šio apibendrinimo skyriuose*). Šiuo klausimu pastebėtina, jog Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog situacijoms, kuomet mokesčių įstatymo pažeidimą, už kurį skiriama pastaroji bauda, padaro mokesčių mokėtojo, kuris yra juridinis asmuo, atstovas, turi būti taikoma taisyklė, kad juridinio asmens atstovo padaryta neteisėta veika yra nuosava juridinio asmens veika ir už tokią juridinio asmens neteisėtą veiką pagal mokesčių įstatymus privalo atsakyti pats juridinis asmuo. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁵-1421/2005 buvo nustatyta, kad mokesčių įstatymo pažeidimą buvo padaręs pareiškėjui (mokesčių mokėtojui) muitinės įstaigoje atstovavęs muitinės tarpininkas, kuris veikė sutarties dėl muitinės tarpininko paslaugų teikimo pagrindu, t. y. atstovavo pareiškėjui muitinės įstaigoje įforminant muitinės procedūrą. Todėl teisėjų kolegija, remdamasi minėta taisykle, konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai pareiškėjui už mokesčių įstatymų reikalavimų pažeidimus skyrė baudą (2005 m. spalio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁵-1421/2005; taip pat žr. 2010 m. liepos 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-864/2010). Analogiškos pozicijos laikomasi ir tais atvejais, kai minėtus mokesčio įstatymo pažeidimus padaro mokesčių mokėtojo darbuotojai (pvz., žr. 2005 m. sausio 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁸-102/2005).

26.2. Be to, kaip minėta, mokesčių mokėtojai, tretieji asmenys ir (arba) juridinių asmenų vadovai bei kiti atsakingi darbuotojai už Mokesčių administravimo įstatyme nustatytų pareigų nevykdymą ar netinkamą jų vykdymą taip pat gali atsakyti pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą arba pagal Baudžiamąjį kodeksą (Mokesčių administravimo įstatymo 143 str.). Dėl atsakomybės pagal Mokesčių administravimo įstatymą ir baudžiamosios (administracinės) atsakomybės santykio paminėtina administracinė byla Nr. A¹⁴³-2619/2011. Šioje byloje pareiškėjai (mokesčių mokėtojai) už tai, kad ji neteisėtai gabeno 1 500 pakelių cigarečių su Rusijos Federacijos banderolėmis, teismo nutarimu administracinio teisės pažeidimo byloje buvo paskirta 12 500 litų bauda su cigarečių konfiskavimu. Dėl šių faktų mokesčių administratorius taip pat apskaičiavo už neteisėtai į Europos Bendrijos muitų teritoriją įvežtus tabako gaminius mokėtinas muito, akcizo, PVM bei su jais susijusias sumas, taip pat 899 litų dydžio baudą. Pareiškėja jai skirtos mokesčių baudos teisėtumą ginčijo argumentais dėl galimo dvigubo baudimo draudimo (*non bis in idem*) principo pažeidimo. Šiuo klausimu išplėstinė teisėjų kolegija pastebėjo, kad Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija (toliau – ir Konvencija), kaip ir Lietuvos teisė, apskritai nedraudžia dvigubos atsakomybės. Draudžiamas yra pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir „kriminalinis“ (nu)baudimas. Pastaruoju aspektu sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme; 2) ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas). Nurodyti kriterijai negali būti taikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes. Šiame kontekste išplėstinė teisėjų kolegija taip pat pažymėjo, kad reikalavimas laikytis principo, draudžiančio bausti asmenį už tą patį teisės pažeidimą, adresuojamas *inter alia* viešojo administravimo institucijoms, taikančioms teisės aktų nuostatas ir priimančioms individualius administracinius aktus, susijusius su konkrečių sankcijų taikymu subjektams.

Šioje byloje įvertinęs pareiškėjai paskirtą nuobaudą pagal Administracinių teisės pažeidimų kodekso nuostatas, Vyriausiasis administracinis teismas padarė išvadą, kad šiuo atveju pareiškėjai paskirta 12 500 litų bauda laikytina kriminalinio pobūdžio bausme Konvencijos prasme, o jos paskyrimas suponavo pareiškėjos nubaudimą Konvencijos Septintojo protokolo 4 straipsnio 1 dalies požiūriu. Įvertinusi Mokesčių administravimo įstatyme numatytos baudos paskirtį, išsamiai išanalizavusi teisinę reguliavimą bei šios konkrečios administracinės bylos aplinkybes, atsižvelgdama į Europos Žmogaus Teisių Teismo praktiką, išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad pareiškėjai paskirta bauda už mokesčių teisės pažeidimus taip pat prilygo jos nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija minėtos Konvencijos Septintojo protokolo nuostatos prasme. Sąlyginai nedidelis baudos

dydis (899 Lt) šiuo atveju nepaneigė pritaikytos sankcijos už mokesčių įstatymų pažeidimą baudžiamojo pobūdžio ir prigimties.

Toliau Vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, kad *non bis in idem* principo pažeidimas negali būti konstatuojamas, jeigu asmuo nubaudžiamas už skirtingus pažeidimus. Tai reiškia, kad pagal Konvencijos nuostatas negali būti baudžiama du kartus už tapatų pažeidimą. Šiuo klausimu, įvertinusi Europos Žmogaus Teisių Teismo praktiką, išplėstinė teisėjų kolegija nurodė, kad *non bis in idem* principas pažeidžiamas tada, kai nustatoma, kad asmuo antrą kartą baudžiamas (traukiamas baudžiamojon atsakomybėn) už identiškus arba iš esmės tokius pat teisiškai reikšmingus faktus (tą patį poelgį). Apžvelgiamoje byloje atlikus reikšmingų aplinkybių vertinimą, buvo nustatyta, kad tiek administracinė atsakomybė pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą, tiek atsakomybė pagal Mokesčių administravimo įstatymą, abiem atvejais paskiriant baudas, pareiškėjai kilo dėl to, jog ji gabenavo (laikė) cigaretes, pažeisdama įstatymuose įtvirtintus reikalavimus, t. y. nustatyta tvarka nesumokėjusi muitų, akcizo bei PVM. Būtent faktinių aplinkybių, kad pareiškėja gabenavo policijos pareigūnų rastas cigaretes ir nebuvo nustatyta tvarka sumokėjusi nurodytų mokesčių, visuma lėmė, jog pareiškėja buvo nubausta tiek 12 500 litų bauda pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą, tiek 899 litų bauda pagal Mokesčių administravimo įstatymą. Konvencijos Septintojo protokolo 4 straipsnio ir *non bis in idem* principo prasme tai reiškia, kad tiek baudą pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą, tiek baudą pagal Mokesčių administravimo įstatymą sąlygojo identiškos arba bent jau iš esmės tokios pačios faktinės aplinkybės. Šios faktinės aplinkybės buvo vienodos laiko, erdvės ir asmens požiūriu. Todėl pareiškėja, kuri Konvencijos prasme buvo nubausta 12 500 litų bauda už akcizais apmokestinamų prekių gabenimą neturint muitų, akcizų ir pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą patvirtinančių dokumentų, Kauno teritorinės muitinės sprendimu Konvencijos prasme buvo nubausta už iš esmės tuos pačius veiksmus, t. y. prekių gabenimą (laikymą) nustatyta tvarka nesumokėjus už jas atitinkamų mokesčių.

Išplėstinė teisėjų kolegija taip pat nurodė, kad sprendžiant, ar konkrečiu atveju buvo pažeistas *non bis in idem* principas, taip pat turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: asmuo pirmą kartą nubaustas arba išteisintas galutiniu sprendimu; baudimas antrą kartą nebūtinai turi būti pasibaigęs asmens nuteisimu, pagrįstu galutiniu sprendimu. Konvencija reikalauja, kad asmuo nebūtų antrą kartą net persekiojamas ar teisiamas baudžiamąja tvarka⁴. Asmens nubaudimas arba išteisinimas nagrinėjamu aspektu yra galutinis, kai sprendimas įgyja *res judicata* galią, t. y. tokio sprendimo pagal nacionalinės teisės aktus nebegalima apskūsti dėl to, kad tam nėra numatyta procesinių priemonių, šalys jas išnaudojo arba praleido tokios galimybės pasinaudojimo terminą⁵.

4 Pvz., žr. Europos Žmogaus Teisinių Teismo 2001 m. rugpjūčio 29 d. sprendimą byloje *F. F. prieš Austriją* (pareiškimo Nr. 37950/97).

5 Pvz., žr. Europos Žmogaus Teisių Teismo 2004 m. liepos 20 d. sprendimą byloje *N. prieš Rusiją* (pareiškimo Nr. 50178/99), 37 p.

Kadangi apžvelgiamos bylos nagrinėjimo metu teismo nutarimas, kuriuo buvo paskirta bauda pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą, buvo įsiteisėjęs (įgijęs *res judicata* galią), konstatuota, jog Konvencijos požiūriu pareiškėja 12 500 litų bauda jau buvo nubausta galutiniu teismo sprendimu. Vadovaudamasi tuo, kas buvo išdėstyta ir pažymėjusi, jog bauda pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą bei bauda pagal Mokesčių administravimo įstatymą buvo skirta tam pačiam fiziniam asmeniui, išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad mokesčių administratoriaus sprendimas skirti pareiškėjai baudą pagal Mokesčių administravimo įstatymą negalėjo būti paliktas galioti, nes tai reikštų Konvencijos Septintojo protokolo 4 straipsnio 1 dalies, ta apimtimi, kuria ji draudžia asmenį pakartotinai bausti, pažeidimą (2011 m. lapkričio 18 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011; taip pat žr. 2011 m. lapkričio 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-3058/2011).

27. Mokesčių mokėtojo atsakomybę švelninančių teisės aktų taikymas.

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 140 straipsniu, asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus to paties įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus.

27.1. Pastarosios Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos 1 dalis įtvirtina, kad teisės aktai, kuriais sumažinamos arba panaikinamos baudos, taikomi ir už mokesčių įstatymų pažeidimus, padarytus iki šių aktų įsigaliojimo, jei baudas sumažinantis arba panaikinantys teisės aktas įsigalioja ne vėliau kaip sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, priėmimo dieną, o jei mokesčių mokėtojas apskundžia mokesčių administratoriaus sprendimą, – ne vėliau kaip mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimo priėmimo dieną.

Administracinėje byloje Nr. A³⁹-2231/2008 buvo nustatyta, kad pareiškėjas nesumokėjo 66 860 Lt valstybinio socialinio draudimo įmokų, dėl ko mokesčių administratorius pagal tuo metu galiojusio (ginčytas sprendimas buvo priimtas 2006 m. rugsėjo 6 d.) Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 straipsnio 2 dalies reikalavimus skyrė pareiškėjui dvigubą nesumokėtų valstybinio socialinio draudimo įmokų dydžio baudą. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija nurodė, kad nuo 2008 m. sausio 1 d. įsigaliojusi nauja Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 straipsnio 2 dalies redakcija nustatė, jog jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad socialinio draudimo įmokos neteisėtai sumažintos, priskaičiuojama trūkstama socialinio draudimo įmokų suma ir skiriama 50 proc. šios sumos dydžio bauda. Todėl, remdamasis Mokesčių administravimo įstatymo 142 straipsnio 1 dalies nuostata, apeliacinės instancijos teismas pareiškėjui paskirtą socialinio draudimo įmokų baudą sumažino iki 50 proc. nesumokėtų įmokų dydžio (2008 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A³⁹-2231/2008; taip pat žr. 2009 m. sausio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-137/2009; 2009 m. rugpjūčio 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁴⁶-266/2009). Paminėtina ir administracinė byla Nr. A⁷-731/2004, kurioje, be kita ko, buvo sprendžiamas

klausimas dėl pareiškėjui paskirtos baudos už suskystintų dujų automobilių transportui įsigijimą be ūkinės operacijas pagrindžiančių apskaitos dokumentų bei jų laikymą (Mokesčių administravimo įstatymo, galiojusio iki 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 įsigaliojimo, 49 str. 5 p., 50 str. 3 d. 1 p., 50 str. 4 d.). Teisėjų kolegija, nustačiusi, kad už veikas, dėl kurių padarymo pareiškėjui skirta bauda, ginčo nagrinėjimo metu įsigaliojęs naujasis Mokesčių administravimo įstatymas baudų taikymo nenumatė, pripažino, kad yra teisinis pagrindas paskirtąją baudą panaikinti remiantis nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusio Mokesčių administravimo įstatymo 139 ir 142 straipsniais (2004 m. lapkričio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁷-731/2004).

27.2. Administracinę arba baudžiamąją atsakomybę švelninančio teisės akto galiojimo klausimas sprendžiamas atitinkamai pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą arba Baudžiamąjį kodeksą (Mokesčių administravimo įstatymo 142 str. 2 d.).

Bauda už mokėtino mokesčio sumažinimą

28. Baudos už mokėtino mokesčio sumažinimą skyrimas. Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 1 dalis nustato, jog, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip.

28.1. Bauda pagal Mokesčių administravimo įstatymą yra skiriama už atitinkamą teisės pažeidimą. Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta bauda yra bendro pobūdžio, t. y. ji gali būti taikoma visiems mokesčių mokėtojams. Kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turiniai valstybės praradimai yra kompensuojami Mokesčių administravimo įstatyme nustatytais delspinigiais, nagrinėjamos baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis. Funkciniu požiūriu šie tikslai yra labai panašūs į bausmių pagal Baudžiamąjį kodeksą paskirtį (Baudžiamojo kodekso 41 str. 2 d.) (2011 m. lapkričio 18 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011). Taigi aptariama bauda yra laikoma represine priemone, kurioje yra išreikštas nubaudimo elementas bei siekiama prevencinių tikslų. Antra vertus, kaip matyti iš Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto formuluotės, skiriant baudą už mokėtino mokesčio sumažinimą, mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama, nes mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos mokėjimo, jei nėra kaltas dėl padaryto

pažeidimo. Todėl pagal Mokesčių administravimo ar kitus mokesčio įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visada preziumuojama. Nuo baudos mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas tik esant Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnyje nurodytoms aplinkybėms (2005 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-141/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 7, 2005, p. 82–89; taip pat žr. 2005 m. spalio 11 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A¹⁵-1421/2005). Vadinasi, bauda yra skiriama kaip sankcija už teisei priešingą veiką ir ji gali būti netaikoma tik esant teisės aktuose įtvirtintoms aplinkybėms (2009 m. gruodžio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1543/2009).

28.2. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 2 dalį, šio straipsnio 1 dalyje nustatytos baudos netaikomos, kai mokesčių mokėtojas po mokesčio deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui pastebėjo, kad deklaravo per mažai mokesčio, tačiau iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti asmenį išrašymo dienos pateikė mokesčio deklaraciją. Iš nurodytų Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų matyti, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas, pastebėjęs padarytą mokestinį pažeidimą, pats kreipėsi į mokesčių administratorių dėl mokesčio perskaičiavimo, yra reikšminga sprendžiant klausimą dėl mokestinės baudos skyrimo, tačiau nėra reikšminga pačios mokestinės prievolės (pareigos sumokėti trūkstamą mokesčio sumą) įvykdymui (2007 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-710/2007; taip pat žr. 2007 m. liepos 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶²-679/2007).

29. Skiriamos baudos dydžio individualizavimui reikšmingos aplinkybės yra nurodytos Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje. Ši nuostata, be kita ko, įtvirtina, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

29.1. Administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-214/2008 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis, o tuomet, atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą, bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes, baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą, skiriantį baudą, motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (2008 m. vasario 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-214/2008).

Kaip pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1117/2010, remiantis aptariamoje įstatymo nuostatoje įtvirtintais

bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes. Šioje byloje nagrinėtu atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių sunkinančių mokesčių mokėtojo atsakomybę, tiek ir ją švelninančių. Taigi šiuo atveju, pasak teisėjų kolegijos, atsižvelgus į minėtas aplinkybes, nebuvo teisinio pagrindo skirti mokesčių mokėtojui nei maksimalaus, nei minimalaus baudų dydžio. Dėl šios priežasties apeliacinės instancijos teismas vertino, kad pirmosios instancijos teismas teisėtai ir pagrįstai paskyrė 30 proc. nedeklaruotos mokesčio sumos dydžio mokesčių baudas, atitinkančias Mokesčių įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje numatytos sankcijos vidurkį (2010 m. gruodžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1117/2010).

Taigi pagal Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio nuostatas skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (šiuo klausimų taip pat žr. 2010 m. birželio 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-916/2010; 2010 m. birželio 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-884/2010; 2010 m. lapkričio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1546/2010).

29.1.1. Padaryto pažeidimo pobūdis, kaip aptariamą baudą individualizuojanti aplinkybė, Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje paprastai yra siejamas su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugetu, padarytos žalos dydžiu ir pan.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1546/2010 kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę teismas pripažino akivaizdų mokesčių mokėtojo tikslą atliktais akcijų pirkimo–pardavimo sandoriais gauti mokestinę naudą (2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1546/2010, taip pat žr. 2010 m. gruodžio 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1117/2010). Atitinkamai ir administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010, įvertinusi, jog pareiškėjas sistemingai darė mokestinius pažeidimus, mokėdamas neapskaitytą darbo užmokestį darbuotojams ir nusiėpdamas gautas PVM apmokestinamas pajamas padarė didelę žalą biudžetui ir nepripažino dėl mokestinių pažeidimų fakto, teisėjų kolegija pripažino, kad pareiškėjui pagrįstai buvo paskirtos maksimalios 50 proc. dydžio mokesčių baudos (2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010).

Šiuo klausimu taip pat paminėtina, jog administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1117/2010 teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių mokėtojo pripažinimas ribotai pakaltinamu baudžiamojoje byloje nėra besąlyginis ir (ar) imperatyvus pagrindas sumažinti už mokesčių įstatymų pažeidimu skiriamos baudos dydį. Tokia

aplinkybė nėra nurodyta ir Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje, įtvirtinančioje konkrečius atleidimo nuo mokesčių administratoriaus paskirtų baudų pagrindus. Teismas atkreipė dėmesį į tai, jog baudžiamojoje byloje, kurioje priimtų procesinių sprendimų pagrindu ir buvo atliktas pareiškėjo mokestinis patikrinimas, pastarajam buvo nustatytas tam tikras psichikos sutrikimas (lengvas protinis atsilikimas), tačiau pareiškėjas nepripažintas nepakaltinamu (neveiksniu), t. y. negalinčiu suprasti savo veiksmų reikšmės ar jų valdyti. Priešingai, baudžiamuoju įsakymu jis buvo pripažintas kaltu dėl jam inkriminuotų tyčinių veikų, kvalifikuotų pagal Baudžiamojo kodekso 202 straipsnį (nuo 2000 m. sausio 1 d. iki 2003 m. gruodžio 31 d. vykdė komercinę-ūkinę veiklą (prekybą žuvimi) neįregistravęs tos veiklos rūšies įmonės, o iš šios veiklos gavo 377 700 Lt pajamų, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo mokesčių). Teisėjų kolegija padarė išvadą, kad ir sprendžiant atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo klausimą, pareiškėjas, kaip pažeidimo subjektas, pripažintinas veiksniumi, t. y. galėjusiu suprasti savo veiksmų, susijusių su mokesčių įstatymų pažeidimais, reikšmę, taip pat galėjusiu valdyti šiuos veiksmus, ir, atitinkamai, jis galėjo būti traukiamas teisinėn atsakomybėn pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas (2010 m. gruodžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1117/2010).

Tuo tarpu administracinėje byloje Nr. A¹⁰-525/2007 nustatyta, kad pirmosios instancijos administracinis teismas sumažindamas pareiškėjai paskirtas baudas iki 10 proc. nesumokėtų mokesčių dydžio atsižvelgė į tai, kad ji geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kad mokesčių nesumokėjo ne dėl to, kad norėjo nuslėpti mokėtinus mokesčius, o dėl to, kad klaidingai suprato įstatymą ir buvo įsitikinusi, kad pajamas deklaravo teisingai. Apeliacinės instancijos teismas pripažino, kad sumažindamas paskirtas baudas pirmosios instancijos teismas įstatymo reikalavimų nepažeidė (2007 m. gegužės 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-525/2007).

29.1.2. Aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas tinkamai nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje yra pripažįstama baudos dydį didinančia aplinkybe (2008 m. gegužės 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-595/2008; taip pat, pvz., žr. 2010 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-864/2010).

29.1.3. Mokesčių mokėtojo pripažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimą ir (ar) gailėjimasis dėl šio pažeidimo padarymo gali būti laikomas aplinkybe, mažinančia aptariamoms mokestinėms sankcijoms dydį (pvz., žr. 2010 m. gruodžio 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1117/2010). Šiuo klausimu paminėtina administracinė byla Nr. A⁴³⁸-1145/2010, kurioje buvo nustatyta, kad mokestinio ginčo metu mokesčių mokėtojas iš esmės sumokėjo visą mokesčių administratoriaus jam papildomai apskaičiuotą PVM sumą. Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, vertindama šią aplinkybę teisingumo bei protingumo principų ir kriterijų aspektu (atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas geranoriškai įvykdė mokestinę prievolę biudžetui), padarė išvadą, jog yra pagrindas

sumažinti mokesčių administratoriaus skirtą 30 proc. dydžio PVM baudą iki 15 proc. (2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1145/2010).

Tačiau pastebėtina, jog Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas nepripažino padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo iš esmės nėra laikoma mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančia aplinkybe (pvz., šiuo klausimu žr. 2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-595/2009). Kita vertus, būtina pabrėžti, kad dėl baudos dydžio pagrįstumo turi būti sprendžiama atsižvelgiant į visas, o ne pavienes teisiškai reikšmingas aplinkybes.

29.2. Pirmiau aptartos aplinkybės yra reikšmingos sprendžiant dėl baudos už mokėtino mokesčio sumažinimą dydžio, o atleidimo nuo baudos klausimas sprendžiamas Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio nustatyta tvarka. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-903/2008 pareiškėjas apeliaciniame skunde nurodė, kad neva skiriant mokesčių baudas, nebuvo atsižvelgta į tai, jog, kaip ir numato įstatymas, jis bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė visus dokumentus, nevengė išsiaiškinti kilusių klausimų, pateikė visus dokumentus, mokestinį patikrinimą atlikusiam pareigūnui sudarė reikiamas sąlygas, o tai turėjo sąlygoti atleidimą nuo mokesčių baudų. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija tokią poziciją pripažino nepagrįsta, be kita ko, akcentuodama, kad atleidimą nuo baudos reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnis, o pareiškėjo nurodytos aplinkybės atleidimui nuo paskirtos baudos įtakos neturi (2008 m. birželio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-903/2008).

Atleidimas nuo baudos (delspinigių)

30. Bendrosios atleidimo nuo baudos sąlygos. Atleidimo nuo pagal Mokesčių administravimo įstatymo 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų sąlygos ir pagrindai yra įtvirtinti to paties įstatymo 141 straipsnyje.

30.1. Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje yra pateiktas baigtinis atleidimo nuo baudos pagrindų sąrašas (2008 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1301/2008).

Pasakytina, kad pastarojoje nuostatoje nurodyti atleidimo nuo baudos pagrindai taip pat taikomi sprendžiant atleidimo nuo mokesčių mokėtojui apskaičiuotų delspinigių klausimą (Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 1 d. 2 p.).

30.2. Tačiau vien pirmiau paminėtų pagrindų buvimas nėra pakankamas atleisti mokesčių mokėtoją nuo jam paskirtos baudos. Nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas (Mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 2 d.). Pastaroji

aplinkybė (dėl mokestinės nepriemokos mokėjimo išdėstymo) nėra savarankiškas atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindas, o yra viena iš būtinų sąlygų tam, kad nustatytas Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje numatytą pagrindą, būtų galima mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų mokėjimo (2011 m. balandžio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-753/2011).

Taigi atleidimas nuo baudos visų pirma sietinas su mokesčio sumokėjimu arba jo priverstiniu išieškojimu, arba priskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu. Priešingu atveju įstatymų leidėjas draudžia atleisti nuo atitinkamo mokesčio baudos (2008 m. birželio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-903/2008). Tai lemia, kad Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir šio įstatymo 141 straipsnio 2 dalyje nustatytų reikalavimų (2010 m. lapkričio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1335/2010; taip pat žr. 2008 m. birželio 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-903/2008, 2011 m. balandžio 4 d. nutartį administracinėje byloje A⁵⁵⁶-372/2011, 2011 m. birželio 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-859/2011; 2011 m. birželio 13 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1108/2011; 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-621/2011).

30.3. Pabrėžtina ir tai, jog sprendžiant klausimą dėl mokesčių mokėtojo visiško atleidimo nuo atitinkamo mokesčio baudos, neturi įtakos nei pažeidimo pobūdis, nei mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi aplinkybė, nei mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimas, nei kitos aplinkybės, kurios galėtų būti svarbios mokesčių mokėtojui. Paminėta informacija teisiškai reikšminga svarstant skiriamos mokesčio baudos dydį (2008 m. birželio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-903/2008).

30.4. Nuo baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-344/2011 Vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad Mokesčių administravimo įstatymo 145 straipsnio 2 dalis⁶ neriboja mokesčių mokėtojo teisės, mokestiniam ginčui persikėlus į teismą, greta kitų reikalavimų dėl atitinkamo mokesčių administratoriaus sprendimo, pareikšti ir prašymą dėl atleidimo nuo delspinigių. Vadinasi, pareiškėjos prašymas atleisti nuo delspinigių turėjo būti išnagrinėtas nagrinėjant mokestinį ginčą pirmosios instancijos teisme. Tačiau Vilniaus apygardos administracinis teismas pareiškėjos prašymą atleisti ją nuo delspinigių paliko nenagrinėtą. Kadangi pirmosios instancijos teismas prašymo dėl atleidimo nuo delspinigių nesvarstė, Vyriausiasis administracinis teismas padarė išvadą, kad byloje buvo išnagrinėti ne visi pareikšti reikalavimai, todėl grąžino bylą šioje dalyje Vilniaus apygardos administraciniam teismui nagrinėti iš naujo (2011

6 Mokesčių administravimo įstatymo 145 str. 2 d. nustatyta: „Šiame Įstatyme numatyta mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo.“

m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-344/2011).

Atleidimo nuo baudų tvarką, kai atitinkamo sprendimo priėmimas priklauso mokesčių administratoriaus kompetencijai, nustato centrinis mokesčių administratorius (Mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 3 d.). Pastaroji tvarka, kiek tai susiję su Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamais mokesčiais, yra nustatyta Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymu Nr. VA-144 (Žin., 2004, Nr. 118-4408; 2006, Nr. 28-973).

31. Mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimas. Pirmasis mokesčių mokėtojo atleidimo nuo paskirtos baudos už mokesčių įstatymo pažeidimus pagrindas yra numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte ir apima atvejus, kai mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Primintina, kad, kaip jau buvo minėta šiame apibendrinime, pagal Mokesčių administravimo ar kitus mokesčio įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama (pvz., žr. 2005 m. vasario 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁵-141/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 7, 2005, p. 82–89; 2005 m. spalio 11 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A¹⁵-1421/2005).

31.1. Aiškindamas Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą, Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo baudos (delspinigių) sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta, jei mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti šia atleidimo nuo poveikio priemonių galimybe, tenka būtent mokesčių mokėtojui (2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-364/2011).

Mokesčių administratorius savo iniciatyva gali spręsti klausimą dėl Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatų taikymo iš esmės tik tuo atveju, kai pats turi pakankamai duomenų ir įrodymų, kurie patvirtina tai, kad mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (2010 m. birželio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-567/2010).

31.2. Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2122/2011 yra pažymėjęs, kad vertinant aptariamose teisės normoje nustatytą sąlygą – mokesčio mokėtojas turi būti nekaltas dėl padaryto pažeidimo, jos apibrėžtumo aspektu, matyti, kad ši sąlyga yra abstraktaus pobūdžio, nekonkretizuojant kokios aplinkybės kiekvienu konkrečiu atveju patvirtina šios sąlygos buvimą ar nebuvimą. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnį, į mokestinių teisinių santykių reguliavimo sritį patenka skirtingo pobūdžio mokesčiai, kuriuos reguliuoja specialios teisės normos, skirtos tik šiems mokesčiams reglamentuoti. Tai lemia, kad aplinkybės, kurios konkretizuoja mokesčio mokėtojo kaltės buvimą ar nebuvimą dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų, gali būti skirtingos, nes šių aplinkybių pobūdis, apimtis ir pan. gali būti sąlygotas tų specialiųjų teisės normų reikalavimų, kurios reglamentuoja atitinkamus mokesčius.

Todėl kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant konkretaus mokesčio mokėtojo kaltės dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų klausimą, Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo aspektu turi būti atsižvelgiama į tuos teisės aktus, kurie reguliuoja konkretų teisinį santykį, t. y. turi būti įvertinama, kokie ir kokia apimtimi yra teisiškai reikšmingi faktai, kurių pakanka konstatuoti konkretaus mokesčio mokėtojo kaltę dėl konkretaus mokesčio įstatymo pažeidimo klausimo. Apžvelgiamoje byloje buvo nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, 2006 m. balandžio 24 d. importuodamas iš Rusijos skystą naftos parafiną, neteisingai deklaravo šią prekę, o nedeklaruodamas akcizo mokesčio ir dalies importo pridėtinės vertės mokesčio nepagrįstai sumažino mokėtinus mokesčius. Pagal ginčo teisiniams santykiams taikytino 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodekso, įgyvendinimo nuostatų 199 straipsnį, deklarantas yra atsakingas už deklaracijoje pateiktos informacijos teisingumą, kartu su deklaracija pateiktų dokumentų tikrumą ir visų prievolių, susijusių su deklaracijoje nurodytos muitinės procedūros taikymo prekėms pradžia, įvykdymą. Pasak teisėjų kolegijos, šis teisinis reguliavimas savo ruožtu apsprendė ir įrodinėtinų aplinkybių ratą, kurios atitiktų sąlygas, numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte. Tokiomis aplinkybėmis nagrinėtu atveju galėjo būti aplinkybės, kurios patvirtintų, jog pareiškėjas dėl priežasčių, nepriklausančių nuo jo valios, neturėjo galimybės teisingai ir laiku deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti minėtų mokesčių. Kadangi byloje tokių aplinkybių nebuvo nustatyta, mokesčių mokėtojas iš esmės įrodymų šiuo klausimu nepateikė, Vyriausiasis administracinis teismas atsisakė tenkinti pareiškėjo prašymą. Teisėjų kolegija taip pat pastebėjo, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas pats vėliau inicijavo minėtų prekių teisingo deklaravimo atsakovui klausimą, nepanaikina jo kaltės dėl padaryto muitų mokesčio pažeidimo. Ši nurodoma aplinkybė galėtų būti reikšminga tik sprendžiant skiriamos už mokesčio įstatymo pažeidimus baudos dydžio klausimą (2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2122/2011; taip pat žr. 2011 m. birželio 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-796/2011).

Analizuojant Vyriausiojo administracinio teismo praktiką, matyti, kad aptariamam atleidimo nuo baudos (delspinigių) pagrindas iš esmės sietinas tik su tokiais nuo pareiškėjo valios nepriklausančiomis aplinkybėmis, kurios lemia, kad jis neturėjo galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti gautų mokesčių. Todėl aplinkybėmis, kurios nepaneigia mokesčių mokėtojo kaltės, gali būti laikomi atvejai, kai (šis sąrašas yra sąlyginis, nes kiekvienu atveju turi būti vertinamos konkrečių bylos aplinkybių visuma):

31.2.1. *Mokesčių mokėtojas neteisingai (klaidingai) supranta mokesčių įstatymus ir pagal juos jam tenkančias mokestines prievoleles.*

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1335/2010 Vyriausiasis administracinis teismas mokesčių mokėtojo nurodytas aplinkybes – teisinio reglamentavimo nežinojimas bei tikėjimasis, kad mokesčius sumokės užsienio

valstybės darbdavys, pripažino subjektyviomis ir atsisakė tenkinti prašymą atleisti nuo baudos Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu (2010 m. lapkričio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1335/2010; taip pat žr. 2010 m. kovo 2 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-323/2010).

31.2.2. Mokesčio įstatymo pažeidimą tiesiogiai padaro mokesčių mokėtojo vardu veikiantis jo atstovas ar (ir) mokesčių mokėtojo darbuotojai.

Kaip minėta, situacijoms, kuomet mokesčio įstatymo pažeidimą padaro juridinio asmens atstovas, taikoma taisyklė, kad juridinio asmens atstovo padaryta neteisėta veika yra nuosava juridinio asmens veika ir už tokią juridinio asmens veiką privalo atsakyti pats juridinis asmuo. Todėl aplinkybė, kad pažeidimą tiesiogiai padarė juridinio asmens atstovas (pvz., muitinės tarpininkas) paprastai nelaikoma pagrindu atleisti nuo baudos (delspinigių) pagal Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą (pvz., žr. 2010 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-864/2010).

Administracinėje byloje Nr. A⁸-102/2005 buvo vertinami pareiškėjo (mokesčių mokėtojo, juridinio asmens) argumentai, kad jis nėra kaltas dėl nesumokėtų akcizo mokesčių, nes kaip nustatyta baudžiamojoje byloje, akcizo mokesčio neapskaitė pareiškėjo įmonės darbuotojai. Tačiau apeliacinės instancijos teismas nurodė, kad tokiu būdu nesumokant mokesčių, žalą valstybei padarė pareiškėjo įmonės darbuotojai, už kurių veiksmus mokesčių mokėjimo prasme yra atsakingas pareiškėjas. Dėl šios priežasties pripažintas nepagrįstas ir kitas pareiškėjo teiginys, kad yra pagrindas įmonę atleisti nuo priskaičiuotų delspinigių ir baudų tariamai nesant įmonės kaltės (Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 1 d. 2 p.; 141 str. 1 d. 1 p.) (2005 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-102/2005).

31.2.3. Mokesčių mokėtojas negali savalaikiai įvykdyti jam tenkančios mokestinės prievolės dėl jo neįvykdytų sutartinių įsipareigojimų kontrahentams.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁶-1782/2006 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, įvertinusi aplinkybę, jog mokesčių mokėtojas nesugebėjo laiku įvykdyti paslaugų teikimo sutarties, nes užsakovas atsisakė jo atliktus darbus priimti, atsisakė pripažinti, kad PVM įstatymo pažeidimas buvo padarytas ne dėl mokesčių mokėtojo kaltės (2006 m. spalio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-1782/2006, Administracinių teismų praktika Nr. 10, 2006, p. 117–128).

31.2.4. Mokesčių mokėtojas negali savalaikiai įvykdyti jam tenkančios mokestinės prievolės dėl jo kontrahentų sutartinių įsipareigojimų nevykdymo.

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-364/2011 teismas nepripažino pakankamai pareiškėjo argumentų, kad jam tenkančios mokestinės prievolės jis negalėjo įvykdyti dėl to, jog AB „Lietuvos geležinkeliai“ laiku neįvykdė sutartinių įsipareigojimų. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad trečiųjų asmenų, šiuo atveju AB „Lietuvos geležinkeliai“, veiksmai, t. y. sutarties neįvykdymas, nepašalina mokesčių mokėtojo pareigos nustatytu laiku sumokėti mokesčius. Sutartiniai santykiai su minėta bendrove buvo valinė apgalvota elgesio išraiška su aiškiai apibrėžtu tikslu – gauti

pajamų. Tai, kad šie santykiai nesusiklostė taip, kaip buvo planuota, nepaneigė pareiškėjo pareigos sumokėti mokesčius nustatytu laiku (2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-364/2011; taip pat žr. 2005 m. spalio 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵-1627/2005).

31.2.5. *Mokesčių administratorius netinkamai vykdo mokesčių mokėtojo veiklos kontrolę ir laiku nenustato daromo mokesčių įstatymo pažeidimo.*

Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1218/2009 pareiškėjas (mokesčių mokėtojas) akcentavo tai, jog dėl jam priklausančių mokėti mokesčių nesumokėjimo nustatytais terminais yra kalti mokesčių administratoriaus tarnautojai, tinkamai nekontroliavę pareiškėjo ir laiku nenustatę pareiškėjo mokesčių nepriemokų. Tačiau teisėjų kolegija nurodė, kad šie pareiškėjo motyvai nesudarė pagrindo atleisti jį nuo delspinigių. Byloje nenustatyta tokio pobūdžio mokesčių administratoriaus tarnautojų veiksmų, kurie pašalintų paties pareiškėjo atsakomybę ir būtų pagrindas konstatuoti Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1, 2 ir 4 punktuose numatytų atleidimo nuo delspinigių pagrindų buvimą. Šiuo atveju apeliacinės instancijos teismas taip pat pažymėjo, kad už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole (2009 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1218/2009).

31.2.6. *Mokesčių mokėtojas mokesčių įstatymo pažeidimą padaro dėl neatsargumo, nerūpestingo (neatidaus) elgesio.*

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-331/2009 buvo konstatuota, jog būtent pačio mokesčio mokėtojo veiksmai bei neveikimas (jo pasirinktas elgesio modelis (mokesčių mokėtojas pernelyg pasitikėjo verslo partneriais, nesiėmė būtinų veiksmų užtikrinti, kad parduotos prekės būtų išgabentos) lėmė tai, kad buvo pažeistos PVM įstatyme įtvirtintos sąlygos, kurioms esant eksportuojamoms iš Lietuvos Respublikos muitų teritorijos prekėms galėjo būti taikomas nulinis PVM tarifas. Todėl, priešingai nei nustatė pirmosios instancijos teismas, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, jog nebuvo jokie teisinio pagrindo teigti, kad neegzistuoja pareiškėjo kaltė dėl padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo ir jis gali būti atleistas nuo paskirtos baudos bei apskaičiuotų delspinigių vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punktu (2009 m. kovo 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-331/2009; taip pat žr. 2007 m. vasario 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007).

31.3. Paminėtina, kad sprendžiant mokesčio mokėtojo atleidimo nuo paskirtų baudų ir (ar) apskaičiuotų delspinigių klausimą Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu, yra vertinamos visos konkrečioje byloje susiklosčiusios reikšmingos aplinkybės. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, remdamasi Konstitucijos 109 straipsniu, Konstitucinio Teismo doktrina dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus, taip pat teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais,

bei atsižvelgdama į tai, kad pareiškėjas sumokėjo jam apskaičiuotą papildomą gyventojų pajamų mokestį, į tai, kad ginčo teisiniams santykiams taikytinos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatos nebuvo pakankamai aiškios (nustatyta, kad įstatyme taikytos sąvokos buvo neaiškios, dviprasmiškai suvokiamos, iki Mokesčių ginčų komisijos sprendimo šioje byloje priėmimo pats mokesčių administratorius kitaip aiškino taikytinas sąvokas), nors mokesstinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (Mokesčių administravimo įstatymo 9 str.), vertino, kad pareiškėjas nebuvo kaltas dėl padaryto pažeidimo (Mokesčių administravimo įstatymo 140 str. 1 d. 1 p.). Dalies delspinigių apskaičiavimas bei baudos paskyrimas šiuo atveju neatitiko protingumo, teisingumo ir proporcingumo principų, todėl teismas atleido pareiškėją nuo baudos bei 50 proc. sumažino delspinigių dydį (2011 m. rugsėjo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011).

32. Nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančių aplinkybių buvimas.

Mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo paskirtų baudų mokėjimo, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaukiami mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas (Mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 1 d. 2 p.).

Kaip ne kartą yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas, nurodytas atleidimo nuo baudos pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė bei numatyti negalėjo, ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tada eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti (2005 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-141/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 7, 2005, p. 82–89; taip pat žr. 2005 m. spalio 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁵-1421/2005; 2011 m. kovo 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-319/2011). Nenustačius šių aplinkybių buvimo, mokesčių mokėtojas negali būti atleidžiamas nuo baudos Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu.

Paminėtina ir tai, jog administracinėje byloje Nr. A⁷-304/2007 Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto taikymo požiūriu vertindama pareiškėjo argumentus, kad BAD importo rinkiniai buvo neteisingai užpildyti dėl teisės aktų pasikeitimo įstojus Lietuvai į Europos Sąjungą, teisėjų kolegija juos pripažino nereikšmingais. Klaidingas teisės taikymas paprastai neturėtų būti vertinamas kaip aplinkybė, nepriklausiusi nuo mokesčių mokėtojo valios, kurios jis nenumatė ir negalėjo numatyti (žr. 2007 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷-304/2007).

33. **Žalos biudžetui nepadarymas.** Mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo Mokesčių administravimo įstatymo 139 ir 140 straipsniuose numatytos baudos, kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaro žala biudžetui (Mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 1 d. 3 p.).

33.1. Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra sprendęs, kad mokesčių mokėtojui mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo baudos ir delspinigių (pvz., žr. 2010 m. gegužės 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-773/2010). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-877/2009 buvo nustatyta, kad pareiškėjui priklausantys sumokėti akcizai nebuvo mokami bent jau iki patikrinimo akto surašymo, t. y. mažiausiai metus į biudžetą nepateko iš pareiškėjo atitinkamos mokesčių (akcizų) pajamos, o tai reiškia, jog laiku negaunant atitinkamų mokesčių (akcizų) pajamų, buvo padaryta žala biudžetui. Šiuo atveju Vyriausiasis administracinis teismas vertino, kad pareiškėjo nurodoma cigarečių patekimo ar nepatekimo į apyvartą aplinkybė (nelegaliai laikyti tabako gaminiai buvo konfiskuoti) neturi reikšmės, nes tuo metu galiojusios Akcizų įstatymo nuostatos prievolės mokėti akcizus nesiejo su tokio pobūdžio aplinkybe. Pareiga sumokėti akcizus pareiškėjui atsirado vien tik dėl cigarečių laikymo fakto ir būtent šios pareigos nevykdymas nustatytu terminu, visiškai nepriklausomai nuo tolesnio prekių likimo, padarė žalą biudžetui. Be to, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, žalos biudžetui padarymo nepaneigia ir tai, jog pareiškėjui baudžiamojoje byloje nebuvo pareikštas civilinis ieškinys dėl žalos atlyginimo. Tai, jog toks ieškinys nebuvo pareikštas, savaime nereiškia, jog buvo pripažinta, kad žala biudžetui nebuvo padaryta (2009 m. rugsėjo 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-877/2009).

Kai mokesčių mokėtojas laiku neįvykdo prievolės į biudžetą sumokėti atitinkamo mokesčio sumas, tačiau jis turi gražintiną pastarojo mokesčio mokesstinę permoką, gali būti pripažįstama, kad žala valstybės (savivaldybių) biudžetui nėra padaroma. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁵-141/2005 nustatyta, kad pareiškėjui už 2003 metus turėjo būti gražinta mokesčio permoka, padengianti žalą, kurią laiku nesumokėdamas mokesčių biudžetui galėjo padaryti pareiškėjas. Apeliantas (mokesčių administratorius), nors ir nurodė apeliaciniame skunde apie žalos biudžetui padarymą, tačiau to nepagrindė įrodymais. Be to, kaip pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas, apeliantai nedalyvaujant apeliacinės instancijos teismo posėdyje, teismas neturėjo galimybės išsiaiškinti padarytos biudžetui žalos egzistavimą ir jos realumą. Byloje buvo nustatyta, kad pareiškėjas geranoriškai sumokėjo jam priskaičiuotus mokesčius ir įvykdė Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 2 dalyje nurodytą sąlygą. Dėl to apeliacinės instancijos teismas pripažino, kad pirmosios instancijos teismas, konstatavęs, kad dėl mokesčių įstatymų pažeidimų žalos biudžetui nepadaryta, visiškai pagrįstai ir teisingai, remdamasis Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu,

atleido pareiškėją nuo paskirtos baudos ir delspinigių (2005 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-141/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 7, 2005, p. 82–89; taip pat žr. 2010 m. spalio 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-1439/2010). Šiuo klausimu taip pat būtina atkreipti dėmesį ir į administracinę bylą Nr. A⁴³⁸-630/2009, kurioje teisėjų kolegija, nurodžiusi, jog nebuvo įrodyta, kad pareiškėja objektyviai turėjo PVM mokesčio permoką, kuri būtų didesnė už jai apskaičiuotą mokesčio nepriemoką, konstatavo, kad teigti, jog jos veika, pažeidžiančia PVM mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaryta žala biudžetui nebuvo jokio teisinio pagrindo (2009 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-630/2009).

33.2. Kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas savanoriškai sumoka mokesčių administratoriaus naujai (papildomai) apskaičiuotą mokesčio sumą, nėra pagrindas atleisti nuo baudos, teigiant, jog žala biudžetui nepadaryta. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-753/2011 buvo nustatyta, kad pareiškėja mokėjimo pavedimais sumokėjo dalį jai apskaičiuotų mokesčių, tačiau tai buvo padaryta jau pasibaigus mokestiniam ginčui, t. y. jau atsiradus tam tikrai žalai biudžetui. Atsižvelgusi į tai, teisėjų kolegija padarė išvadą, jog teisinių prielaidų pareiškėjai pritaikyti Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą nebuvo (žr. 2011 m. balandžio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-753/2011). Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto taikymo požiūriu nėra reikšminga, kad neprireikia prievartinio išieškojimo priemonių taikymo, o reikalavimas įvykdomas skolininko gera valia (žr. 2008 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1301/2008).

34. Klaidingas mokesčio įstatymo paaiškinimas ar konsultacija. Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą, kaip vieną iš mokesčių mokėtojo atleidimo nuo aptariamų baudos pagrindų numato situaciją, kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

34.1. Pagal šią taisyklę mokesčių mokėtoją nuo delspinigių mokėjimo galima atleisti tik kai mokesčių mokėtojas pažeidžia įstatymą, bet tas pažeidimas sąlygojamas mokesčių administratoriaus klaidingu apibendrintu to mokesčio įstatymo aiškinimu arba kai mokesčių mokėtojas padaro mokestinius pažeidimus suklaidintas konsultacijos, gautos iš mokesčių administratoriaus, pagrindu. Vadinasi, visų pirma būtina nustatyti faktinę aplinkybę, jog mokesčių mokėtojas nesilaikė mokestinių pareigų, numatytų įstatymais, o antra (ir tai organiškai neatsiejama), tų pareigų nesilaikymas buvo nulemtas paties mokesčių administratoriaus (2007 m. spalio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-829/2007).

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-26/2011 pripažinęs, jog mokesčių

administratoriaus pateiktas apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas (komentaras), kiek tai buvo susiję su ginčo teisiniais santykiais, buvo klaidingas, apeliacinės instancijos teismas savo iniciatyva atleido pareiškėją nuo delspinigių Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindu. Kartu teisėjų kolegija pažymėjo, kad negali atleisti mokesčių mokėtojo nuo apskaičiuotų baudų, nes neturi duomenų apie pareiškėjo atitikimą reikalavimams, numatytiems Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 2 dalyje (mokesčio, susijusio su paskirta bauda, suma yra sumokėta (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar sumokėjimo terminas yra atidėtas arba išdėstytas). Tačiau kolegija taip pat pabrėžė, kad jei bus išreikšta mokesčių mokėtojo valia, nuo baudos pareiškėjas galėtų būti atleistas, esant įstatymų leidėjo numatytoms sąlygoms, ir paties mokesčių administratoriaus teisės aktų nustatyta tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 3 d.) (2011 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-26/2011). Tokios pat pozicijos buvo laikomasi ir administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-320/2010, kurioje nustatyta, kad atsakovas (mokesčių administratorius) pripažino, jog pareiškėjas nagrinėtu atveju buvo suklaidintas mokesčių administratoriaus jam pateiktos neteisingos konsultacijos akcizų mokėjimo klausimais. Esant tokioms aplinkybėms, Vyriausiasis administracinis teismas sprendė, kad atsakovas pagrįstai atleido pareiškėją nuo jam priskaičiuotų akcizų delspinigių (Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 1 d. 2 p., 141 str. 1 d. 4 p.). Teisėjų kolegija taip pat pripažino, kad šiuo atveju egzistavo ir Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytas atleidimo nuo baudos pagrindas. Tačiau, kadangi pareiškėjas jam papildomai priskaičiuotų akcizų nebuvo sumokėjęs ir jų sumokėjimo terminas nebuvo atidėtas (išdėstytas), teismas konstatavo, kad atsakovas pagrįstai nepriėmė sprendimo atleisti pareiškėją nuo paskirtos akcizų baudos (Mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 2 d.) (2010 m. vasario 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-320/2010).

Tuo tarpu administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-312/2011 nebuvo nustatyta jokių duomenų apie tai, kad pareiškėjas (mokesčių mokėtojas) kreipėsi į mokesčių administratorių dėl konsultacijos suteikimo. Todėl teisėjų kolegija sprendė, kad nebuvo jokio pagrindo atleisti pareiškėją nuo jam apskaičiuotų gyventojų pajamų mokesčio delspinigių ir paskirtos šio mokesčio baudos Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindu. Teismas taip pat pastebėjo, kad prievolės apskaičiuoti ir sumokėti ginčo mokestį atsiradimo metu analizuojamu klausimu jokio apibendrinto Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais nebuvo. Tačiau ši aplinkybė taip pat nebuvo pagrindu atleisti nuo baudos. Negalima teigti, kad mokesčių administratorius turi pareikšti savo nuomonę komentario forma dėl visų įmanomų situacijų, kurios gali susidaryti taikant Gyventojų pajamų ar kitų mokesčių įstatymus (2011 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-312/2011; taip pat žr. 2009 m. gegužės 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-584/2009).

34.2. Dėl pripažinimo, jog mokesčio įstatymo pažeidimas buvo padarytas dėl klaidingos konsultacijos, pažymėtina, kad būtent mokesčio mokėtojui tenka pareiga įrodyti, jog jis dėl atitinkamo mokesčio mokėjimo, mokėtino tam tikru laikotarpiu, kreipėsi į mokesčių administratorių, o pastarasis jam suteikė tuo klausimu klaidingą konsultaciją. Pakankamu ir leistinu įrodymu konsultacijos telefonu gavimo atveju pagal Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą pripažįstamas duomenų apie suteiktą konsultaciją ir mokesčio mokėtoją, kuriam ši konsultacija buvo suteikta, įrašymas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. Tačiau, remiantis bendrosiomis įrodinėjimo taisyklėmis, Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nustatytas įrodinėjimo būdas neatima iš asmens galimybės kreiptis į mokesčių administratorių konsultacijos bei klaidingos konsultacijos gavimo faktą įrodinėti ir kitomis leistinomis priemonėmis (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. 1 d.) (2010 m. lapkričio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1637/2010).

VI. Dokumentų įteikimas mokesčių mokėtojui

35. Bendrieji dokumentų įteikimo reikalavimai. Dokumentų mokesčių mokėtojui įteikimo būdai ir momentas sureglamentuoti Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnyje. Pagal šio straipsnio 1 dalį dokumentai gali būti įteikiami tiesiogiai (1 p.), siunčiami registruotu laišku (2 p.), telekomunikacijų galiniais įrenginiais (3 p.) arba paskelbiami viešai (4 p.).

Kiekvieną iš paminėtų įteikimo būdų atitinkamai detalizuoja to paties straipsnio 2–5 dalys, be kita ko, nustatančios, kada laikoma, jog dokumentai yra įteikti mokesčių mokėtojui, kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-785/2011, pastarieji terminai padeda įgyvendinti operatyvų mokestinių ginčų procesą, užtikrinti valstybės interesą gauti savo mokestines pajamas laiku ir nustatyto dydžio, tačiau šiame straipsnyje numatyti terminai yra atnaujinamieji. Mokesčių mokėtojui, praleidusiam skundo padavimo terminą dėl svarbių priežasčių, yra garantuojama reali galimybė ginti savo teises, pateikiant prašymą atnaujinti skundo padavimo terminą (Mokesčių administravimo įstatymo 152 str. 3 d.). Taip užtikrinama teisinga pusiausvyra tarp valstybės ir mokesčių mokėtojo interesų (2011 m. balandžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-785/2011).

Dokumentų įteikimą reglamentuojančios nuostatos taikomos visiems mokesčių administratoriaus mokesčių įstatymų nustatyta tvarka siunčiamiems dokumentams, kuriais įforminami mokesčių administratoriaus sprendimai ar veiksmai (Mokesčių administravimo įstatymo 165 str. 2 d.). Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 165 straipsnio 3 dalimi, dokumentų įteikimui Mokestinių ginčų komisijai ir Mokestinių ginčų komisijos sprendimų bei kitų dokumentų, kuriais įforminami Mokestinių ginčų komisijos veiksmai, įteikimui *mutatis mutandis*

taikomos šiame skyriuje nustatytos taisyklės, reglamentuojančios mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dokumentų įteikimą, išskyrus atvejus, kai skaičiuojamas Mokestinių ginčų komisijos sprendimo apskundimo teismui terminas. Pastaruoju atveju vadovaujamosi Administracinių bylų teisenos įstatymo nuostatomis. Vadinasi, kai teismui yra skundžiamas Mokestinių ginčų komisijos sprendimas, terminas šiam sprendimui apskūsti negali būti skaičiuojamas pagal Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą prezumpciją, jog dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos (šiuo klausimu, pvz., žr. 2010 m. sausio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS⁴⁴²-22/2010).

36. Dokumentų įteikimas siunčiant registruotu paštu. Registruotu laišku dokumentai siunčiami pagal mokesčių mokėtojo registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą arba mokesčių mokėtojo nurodytą adresą korespondencijai gauti. Tais atvejais, kai minėtų duomenų mokesčių administratorius neturi, dokumentai siunčiami pagal atitinkamame registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą (juridiniams asmenimis – pagal juridinių asmenų registre nurodytą adresą, fiziniams asmenims – gyventojų registre nurodytą adresą). Dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos (Mokesčių administravimo įstatymo 164 str. 3 d.).

36.1. Įstatymas nereikalauja, kad mokesčių administratorius, prieš siųsdamas dokumentus registruotu laišku, imtųsi kokių nors specialių priemonių tiesioginiam dokumentų įteikimui. Tiesiogiai dokumentai gali būti teikiami tuo atveju, kai mokesčio mokėtojo atstovas asmeniškai bendrauja su mokesčių administratoriaus pareigūnais (2007 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-77/2007). Tačiau dokumentai registruotu laišku turi būti siunčiami būtent Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nurodytu mokesčių mokėtojo adresu. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-146/2011 buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius pranešimą apie mokestinį patikrinimą bei nurodymus surašė, mokesčius bei su jais susijusias sumas apskaičiavo pareiškėjui, tačiau atitinkamus dokumentus siuntė ne pareiškėjo, o jo filialo adresu. Byloje nebuvo jokių duomenų apie tai, kad mokesčių administratorius būtų stengęsis išsiaiškinti tikrąjį pareiškėjo adresą. Todėl teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius, siųsdamas dokumentus ne pareiškėjo adresu, pažeidė dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojui tvarką (2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-146/2011).

Vyriausiojo administracinio teismo praktika taip pat orientuoja į tai, kad jei mokesčių administratorius žino apie faktinę mokesčių mokėtojo gyvenamąją vietą, kuri skiriasi nuo deklaruotos, dokumentai turėtų būti siunčiami ir faktiniu adresu. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2218/2011 nustatyta, kad ginčo patikrinimo aktas buvo surašytas remiantis Šiaulių apygardos teismo 2009 m. balandžio 1 d.

teismo baudžiamuoju įsakymu. Šiame baudžiamajame įsakyme buvo nurodyti du pareiškėjo adresai – deklaruota gyvenamoji vieta ir faktinė gyvenamoji vieta. Tačiau byloje nebuvo jokių duomenų apie tai, kad mokesčių administratorius būtų siuntęs sprendimą pareiškėjo faktinės gyvenamosios vietos adresu. Todėl, teisėjų kolegijos vertinimu, tokie mokesčių administratoriaus veiksmai ir jų įvertinimas pareiškėjo nenaudai šiuo atveju nesiderino su gero viešojo administravimo principu bei Konstitucijoje įtvirtintu principu, kad valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, kas galėjo suvaržyti pareiškėjo galimybę realizuoti vietos mokesčių administratoriaus sprendimo apskundimo teisę bei teisę kreiptis į teismą teisminės gynybos. Vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad nurodytos aplinkybės, susijusios su mokesčių administratoriaus sprendimo netinkamu įteikimu pareiškėjui, gali būti laikomos pakankamu pagrindu atnaujinti skundo padavimo terminą (2011 m. liepos 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2218/2011).

36.2. Kaip minėta, aptariamų būdu siunčiamų dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos (Mokesčių administravimo įstatymo 164 str. 3 d.). Pabrėžtina, jog šio termino skaičiavimui yra aktualios tik darbo dienos (2009 m. sausio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-78/2009). Be to, pastaroji nuostata nėra taikoma tais atvejais, kai dokumentai mokesčių mokėtojui yra įteikiami ne registruotu, o kitokiu paštu (šiuo klausimu, pvz., žr. 2009 m. sausio 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS⁵⁰²-47/2009).

36.2.1. Iš aptariamų teisės normos matyti, kad registruotu laišku siunčiamo dokumento įteikimas mokesčio mokėtojui nėra siejamas su reikalavimu pasirašyti asmeniškai pačiam mokesčio mokėtojui ar kitam asmeniui apie tokio dokumento gavimą. Šiuo atveju tokios korespondencijos įteikimas yra siejamas tik su faktine aplinkybe – korespondencijos perdavimo paštui data, nuo kurios pradedamas skaičiuoti penkių darbų dienų terminas korespondencijai įteikti (2011 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1019/2011),

36.2.2. Tačiau iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos taip pat matyti, kad sprendžiant klausimą, kokia data laikytina dokumentų mokesčių mokėtojui įteikimo diena, pirmenybė paprastai yra teikiama faktiniam, o ne Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nurodytam momentui. Kitaip tariant, Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta taisyklė yra taikoma tada, kai byloje nėra duomenų (įrodymų) apie faktinį sprendimo įteikimą mokesčių mokėtojui arba yra kitos priežastys, pateisinančios minėtos prezumpcijos taikymą (pvz., mokesčių mokėtojo nesąžiningumas).

Tokia praktika užtikrina, kad byloje mokesčių mokėtojui pateikus įrodymus dėl faktinės centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo gavimo dienos, bus vadovaujamosi teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principais, tai yra bus užtikrinta mokesčių mokėtojo interesų apsauga, o tokių duomenų nesant, bus vadovaujamosi Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalies imperatyvia nuostata, taip garantuojant operatyvų mokestinio ginčo nagrinėjimo

procesą bei teisingą ir savo laiku atliekamą mokesčių surinkimą į valstybės biudžetą (2011 m. birželio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-367/11). Taigi esant neaiškumui dėl tikrosios nurodytos korespondencijos įteikimo mokesčių mokėtojui datos, taikytina Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta taisyklė, pagal kurią dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos (2011 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-422/2011).

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. AS¹⁴⁶-424/2010 pareiškėja rėmėsi Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalimi ir teigė, kad skundžiamo sprendimo jai įteikimo diena turėjo būti laikoma ne faktinė jo įteikimo diena, o penkta diena po korespondencijos perdavimo paštui dienos. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija vertino, kad nurodytos aplinkybės nesudarė pagrindo būtent nuo pareiškėjos nurodytos, o ne nuo faktinės skundžiamo sprendimo gavimo dienos pradėti skaičiuoti terminą skundui paduoti (2010 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS¹⁴⁶-424/2010).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2255/2011 buvo nustatyta, kad mokesčių administratoriaus 2009 m. spalio 16 d. sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo išsiųstas registruotu laišku daugiabučio namo savininkų bendrijos (pareiškėjo, mokesčio mokėtojo) pirmininko gyvenamosios vietos adresu, kuris buvo ir bendrijos (mokesčių mokėtojo) adresas. Šis laiškas 2009 m. lapkričio 27 d. įteiktas nurodytu adresu gyvenančiai bendrijos pirmininkei. Pareiškėjas byloje teigė, kad bendrijos pirmininkas pastarąjį sprendimą gavo tik 2010 m. sausio 29 d. Vertindama, ar nebuvo pažeistas terminas skundui paduoti, teisėjų kolegija nurodė, kad byloje esanti medžiaga neleido nustatyti patikimos faktinės mokesčių administratoriaus sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui datos, todėl turi būti vadovujamasi Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, tai yra laikoma, jog mokesčių administratoriaus 2009 m. spalio 16 d. sprendimas mokesčių mokėtojui buvo įteiktas praėjus 5 darbo dienoms nuo jo išsiuntimo (2011 m. rugsėjo 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2255/2011; taip pat žr. 2011 m. rugpjūčio 16 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-891/2011).

36.2.3. Įrodinėjimo apie faktinį registruoto laiško įteikimą mokesčių mokėtojui klausimu paminėtina administracinė byla Nr. A⁵⁷⁵-367/2011, kurioje teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratorius, pateikdamas 2009 m. rugpjūčio 31 d. siųstų laišku sąrašą, įvykdė jam tenkančią įrodinėjimo pareigą, t. y. pateikė įrodymus dėl Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalies taikymo. Duomenų, kad pareiškėjas siųsto laiško negavo, byloje nebuvo. Pats pareiškėjas pateiktuose skunduose pripažino, kad siųstas laiškas jam buvo įteiktas. Atsižvelgdama į tai, teisėjų kolegija sutiko su pirmosios instancijos teismo padaryta išvada, kad esant tokiai situacijai, pareiškėjas, nesutikdamas su įstatymu imperatyviai nurodyta įteikimo data, turėjo pateikti ją paneigiančius įrodymus. Duomenų, kad pareiškėjas būtų kreipęsis į pašto paslaugų teikėjus dėl informacijos apie minėto laiško įteikimo

jam datą, byloje nebuvo. Taigi pareiškėjui nepateikus pagrįstų duomenų, kada jis gavo mokesčių administratoriaus siųstą registruotą laišką ir esant patvirtintiems duomenims, kad ginčo sprendimas jam buvo išsiųstas 2009 m. rugpjūčio 31 d., teisėjų kolegija pareiškėjo pateiktus teiginius dėl laiško gavimo 2009 m. rugsėjo 18 d. vertino kaip nepagrįstus (2011 m. birželio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-367/2011). Vadinasi, galima teigti, jog našta pagrįsti, kada buvo įteiktas registruotas laiškas, tenka mokesčių mokėtojui.

36.2.4. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tą patį sprendimą siunčia kelis kartus, paminėtina administracinė byla Nr. A⁵⁷⁵-1343/2010, kurioje nustatyta, kad sprendimas buvo siųstas du kartus registruotais laiškais: iš pradžių adresu, kuris buvo nurodytas mokesčių mokėtojo pateiktuose dokumentuose, o šiam laiškui grįžus – vietos mokesčių administratoriaus nurodytu adresu. Atsakovas laikėsi pozicijos, jog pakartotinai (antruoju laiškų) sprendimas buvo išsiųstas „jau kaip informacija, o ne dėl apskundimo“. Su pastaruoju centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu teisėjų kolegija nesutiko pažymėjusi, kad tokia atsakovo pozicija dėl dokumento teisinės reikšmės pasikeitimo, jį siunčiant antrą kartą, nėra pagrįsta jokių teisiniu reglamentavimu. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnyje, kuriame įtvirtintos taisyklės taikomos mokesčių administratoriui įteikiant bet kokius dokumentus mokesčių mokėtojui, nėra tiesiogiai nustatyta, kiek kartų mokesčių administratorius dokumentą privalo ar gali siųsti mokesčių mokėtojui registruotu laiškų, tačiau yra nustatytos aiškios iš tokio dokumentų įteikimo būdo kylančios teisinės pasekmės (įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos). Nagrinėtu atveju atsakovas savo sprendimą pareiškėjui registruotu laiškų siuntė du kartus, todėl Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta taisyklė, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laiškų, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos, turėtų būti taikoma tiek pirmojo, tiek antrojo registruoto laiško, kuriuo ir buvo mokesčių mokėtojui įteiktas sprendimas, atžvilgiu. Tačiau tokia situacija dėl savo neaiškumo ir dviprasmiškumo negalima, nes negali egzistuoti du skirtingi to paties dokumento įteikimo momentai. Centrinio mokesčių administratoriaus veiksmai, susiję su to paties sprendimo siuntimu registruotu laiškų du kartus, rodo, jog jo elgesys dėl šio administracinio akto įteikimo mokesčių mokėtojui buvo nenuoseklus bei sudarantis pagrindą pareiškėjui manyti, jog sprendimo apskundimo termino eiga prasidėjo arba buvo pratęsta nuo pakartotinio registruoto laiško išsiuntimo. Teisėjų kolegija vertino, kad šiais savo veiksmais atsakovas pratęsė sprendimo įteikimo procedūrą, o tai lemia, kad sprendimo mokesčių mokėtojui įteikimo terminas turi būti skaičiuojamas nuo paskutinio išsiųsto registruoto laiško Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta tvarka (2010 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1343/2010).

37. Dokumentų įteikimas viešai paskelbiant. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 5 dalis nustato, kad tais atvejais, kai dokumentų įteikti šio straipsnio 1 dalies 1, 2 ir 3 punktuose nurodytais būdais mokesčių mokėtojui neįmanoma (mokesčių mokėtojas (jo atstovas) nerandamas arba duomenų apie mokesčių mokėtojo adresą nėra atitinkamame registre), mokesčių administratorius Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainėje (www.vmi.lt) paskelbia pranešimą, kuriame mokesčių mokėtojui (jo atstovui) per nustatytą terminą (ne trumpesnę kaip 5 dienas nuo pranešimo paskelbimo dienos) pasiūloma atvykti pas mokesčių administratorių atsiimti atitinkamo dokumento šio straipsnio 1 dalyje nurodytu būdu. Jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą neatvyksta, dokumentas laikomas įteiktu minėto pranešimo paskelbimo Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainėje dieną. Šioje dalyje nurodytų procedūrų mokesčių administratorius neprivalo taikyti, jeigu mokesčių mokėtojui įteiktinas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas priimtas išnagrinėjus mokesčių mokėtojo skundą dėl vietos mokesčių administratoriaus priimto sprendimo. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 149 straipsnį, mokesčių mokėtojas privalo pranešti ikiteisminei mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai apie savo adresą pasikeitimą mokestinio ginčo proceso metu. Jeigu tokio pranešimo nėra, ikiteisminių mokestinį ginčą nagrinėjančių institucijų sprendimai ir kita informacija yra siunčiami paskutiniu nurodytomis institucijos žinomu adresu ir laikomi įteiktais, nors mokesčių mokėtojo adresą ir būtų pasikeitęs.

37.1. Taigi iš to, kas paminėta anksčiau, akivaizdu, kad jei mokesčių administratoriui nepavyksta įteikti dokumentų mokesčių mokėtojui tiesiogiai, registruotu paštu ar per galinius telekomunikacijų įrenginius atvejais, nesusijusiais su mokestinių ginčų nagrinėjimu, jie yra įteikiami viešai paskelbiant. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1366/2008 nustatyta, kad rašte, kurį mokesčių administratorius siuntė pareiškėjui, buvo nurodyta, kad išregistravimo iš PVM mokėtojų procedūra bus sustabdyta, jeigu pareiškėjas pateiks laisvos formos raštą, kuriame bus nurodyta ilgalaikio turto kūrimo (statybos) pradžia, pabaiga ir kokiai veiklai šis turtas bus skirtas. Nors šis raštas pareiškėjui nebuvo įteiktas, nes pastarasis nurodytu adresu nebuvo surastas, mokesčių administratorius vis vien priėmė sprendimą pareiškėją išregistruoti iš PVM mokėtojų. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija, pažymėjusi, jog mokesčių administratorius nepateikė įrodymų, kad įvykdė Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 5 dalyje reikalavimus, pripažino, jog tai laikytina šios mokestinės procedūros pažeidimu (2008 m. liepos 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1366/2008; taip pat žr. 2007 m. gruodžio 10 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A¹⁴-1116/2007).

Administracinėje byloje Nr. A¹⁴-77/2007 teisėjų kolegija sprendė, kad bylos duomenys pakankami pripažinti, jog mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 5 dalyje numatytą dokumentų įteikimo būdą, nes registruotais įmonės duomenimis jis nerado nei mokesčių mokėtojo įmonės, nei jos atstovo (2007 m. sausio 16 d. nutartis

administracinėje byloje Nr. A¹⁴-77/2007).

37.2. Paminėtina ir tai, jog Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje teisinė situacija, kai mokesčių administratorius savo priimtą sprendimą teikia du kartus – pirma, siunčiant registruotu paštu, antra, viešai paskelbiant, turi būti vertinama mokesčio mokėtojo naudai tuo aspektu, jog tokiu atveju mokesčių administratoriaus sprendimas laikomas įteiktu mokesčių mokėtojui, apie tai jam viešai paskelbiant Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 5 dalyje nustatyta tvarka (2011 m. balandžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-785/2011; taip pat žr. 2010 m. kovo 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-444/2010; 2010 m. vasario 1 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-299/2010).

VII. Skundai dėl mokesčių administratoriaus veiksmų

Teisė į teisminę gynybą mokestiniuose teisiniuose santykiuose

38. **Mokesčių mokėtojo teisė apskusti mokesčių administratoriaus veiksmus.** Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsnis įtvirtina, kad mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą. Pagal skundžiamų mokesčių administratoriaus sprendimų (veiksmų) pobūdį, tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kilę ginčai yra skirstomi į mokestinius ginčus (Mokesčių administravimo įstatymo 145 str.) bei ginčus dėl kitų mokesčių administratoriaus sprendimų (Mokesčių administravimo įstatymo 146 str.).

38.1. Mokestiniais ginčams yra nustatyta privaloma išankstinio ginčų nagrinėjimo ne per teismą tvarka. Kiti ginčai tarp mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno, taip pat ginčai dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų (jų nepriėmimo), kuriais mokestiniai ginčai nesprendžiami iš esmės, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo 146 str. 1 d.).

Pastebėtina, jog Vyriausiojo administracinio teismo praktika, susijusi su išankstinę mokestinių ginčų nagrinėjimo ne per teismą tvarką reglamentuojančių teisės normų taikymu ir aiškinimu, yra apžvelgta (apibendrinta) *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant išankstinio ginčų nagrinėjimo ne per teismą tvarką reglamentuojančias teisės normas apibendrinimo* II dalyje (Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 575–611), todėl šiame apibendrinime pateikiama ankstesnį apibendrinimą galinti papildyti 2011 metų praktika.

38.1.1. Mokesčių administravimo įstatymo 149 straipsnis įtvirtina mokesčio mokėtojo pareigą pranešti ikiteisminei mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai apie savo adreso pasikeitimą mokestinio ginčo proceso metu. Kaip rodo teismo

praktika, tinkamas šios pareigos nevykdymas gali lemti teisės kreiptis į teismą praradimą, todėl mokesčių mokėtojai turėtų apdairiai ir rūpestingai bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi (žr., pvz., 2011 m. rugsėjo 1 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴⁴-2942/2011).

38.1.2. Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 2 dalis numato galimybę skundą mokestiniame ginče paduoti ne tik pačiam mokesčių mokėtojui, bet ir jo atstovui. Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2292/2011 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad iš šios nuostatos seka išvada, jog atstovas, kaip kito asmens vardu pagal suteiktus įgalinimus veikiantis asmuo, privalo turėti atitinkamą įgaliojimą. Šioje byloje aptariamam atveju tai reiškė, kad mokesčių mokėtojo atstovas privalėjo turėti įgaliojimą, suteikiantį jam teisę paduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui. Nustatyta, jog nagrinėtu atveju atstovui nepateikus pastarųjų dokumentų, centrinis mokesčių administratorius, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 5 dalimi, pagrįstai nustatė terminą skundo trūkumams pašalinti. Atstovas pateikė notaro patvirtintą įgaliojimą, tačiau pastarasis suteikė teisę mokesčio mokėtojo vardu atlikti tik veiksmus, susijusius su nekilnojamoju turtu ir piniginėmis lėšomis bankuose. Teisėjų kolegija taip pat atkreipė dėmesį, kad įgaliojimo tekste esanti frazė „atstovauti mane visose valstybinėse ir kitose institucijose bei įstaigose“ buvo aiškiai išdėstyta pavedimo, susijusio su nekilnojamoju turtu, kontekste ir nebuvo pagrindo jos suprasti kaip nors kitaip, kaip susijusios vien tik su šiuo pavedimu. Ši frazė neišreiškė pagrindinio įgalinimo atstovauti visose valstybės institucijose visais reikalais ir tokiu būdu neapėmė teisės paduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui. Atsižvelgdamas į tai, kas paminėta anksčiau, Vyriausiasis administracinis teismas pripažino, kad skundo trūkumai pašalinti nebuvo, todėl centrinis mokesčių administratorius, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 6 dalimi, pagrįstai nusprendė mokesčio mokėtojo vardu paduotą skundą su vėlesniais papildymais laikyti nepaduotu ir jį jam grąžinti (2011 m. birželio 30 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2292/2011).

38.1.3. Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad Mokesčių mokėtojas privalo pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus (ne valstybine kalba įformintų dokumentų autentikuotus vertimus į valstybinę kalbą) ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą. Nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikęs mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu, išskyrus atvejus, kai apie negalimumą juos pateikti (nurodant svarbias to priežastis) buvo nurodyta pateiktame mokesčių mokėtojo skunde ar mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus. Aiškindamas minėtą normą, Vyriausiasis administracinis teismas iš principo yra pripažinęs, kad centrinis mokesčių administratorius negali remtis reikalavimu išversti dokumentus į lietuvių kalbą bei atsisakyti vertinti be vertimų

pateiktus dokumentus, jei šiais dokumentais yra iš esmės grindžiamas paties skundžiamo vietos mokesčių administratoriaus sprendimas. Teismas yra pažymėjęs, kad nėra pagrindo tame pačiame ginče reikalauti to paties dokumento, jei jis jau buvo pateiktas ir muitinės įstaigos priimtas (žr., pvz., 2011 m. birželio 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴⁴-2199/2011).

38.2. Vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 5 straipsnio 1 dalimi, kiekvienas suinteresuotas subjektas turi teisę įstatymų nustatyta tvarka kreiptis į teismą, kad būtų apginta pažeista ar ginčijama jo teisė arba įstatymų saugomas interesas. Administracinių bylų teisenos įstatymo 5 straipsnio 3 dalies 1 punkte įtvirtinta, jog teismas imasi nagrinėti administracinę bylą pagal asmens arba jo atstovo, kuris kreipiasi, kad būtų apginta jo teisė arba įstatymų saugomas interesas, skundą ar prašymą. Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 22 straipsnio 1 dalį, skundą (prašymą) dėl viešojo administravimo subjekto priimto administracinio akto ar veiksmo (neveikimo) turi teisę paduoti asmenys, taip pat kiti viešojo administravimo subjektai, įskaitant valstybės ir savivaldybių viešojo administravimo tarnautojus, pareigūnus ir įstaigų vadovus, kai jie mano, kad jų teisės ar įstatymų saugomi interesai yra pažeisti. Vadovaujantis anksčiau paminėtomis teisės normomis, darytina išvada, kad administraciniams teismams priskirta nagrinėti administracines bylas dėl valstybinio administravimo subjektų priimtų teisės aktų (administracinių aktų), taip pat veiksmų (neveikimo), kurie (pa) veikia asmenų teises ar įstatymų saugomus interesus, teisėtumo. Kai skundžiamas aktas ar veiksmas akivaizdžiai jokių teisinių pasekmių nesukelia, jis negali būti ginčo administraciniame teisme objektu, nes nagrinėdamas tokius skundus teismas asmens teisių ar įstatymo saugomų interesų apginti negalėtų, skundo tenkinimo atveju asmens teisinė padėtis (jo teisių ir pareigų bei įstatymo saugomų interesų gynimo požiūriu) nepasikeistų, o pats procesas būtų iš esmės beprasmis (šiuo klausimu žr. 2008 m. rugsėjo 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS⁵²⁵-540/2008; 2009 m. liepos 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS¹⁴⁶-391/2009; 2010 m. spalio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS¹⁴³-560/2010).

Vadovaudamasi pirmiau paminėta praktika, Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011 yra konstatavusi, kad Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsnyje įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą ta apimtimi, kiek tai susiję su mokesčių mokėtojo teise į teisminę gynybą, turi būti aiškinama sistemiskai atsižvelgiant į Administracinių bylų teisenos įstatymo 5 straipsnio ir 22 straipsnio 1 dalies nuostatas. Aiškinant Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsnio nuostatas minėtu būdu, galima daryti išvadą, kad administraciniams teismams priskirta nagrinėti administracines bylas dėl mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) priimtų teisės aktų, taip pat veiksmų (neveikimo), darančių įtaką asmenų teisėms ar įstatymų saugomiems interesams, teisėtumo, todėl administraciniams teismams priskirta nagrinėti administracines bylas dėl mokesčių administratoriaus (jo

pareigūno) priimtų teisės aktų, taip pat veiksmų (neveikimo), darančių įtaką asmenų teisėms ar įstatymų saugomiems interesams, teisėtumo (2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011, Administracinė jurisprudencija Nr. 21, 2011, p. 254–263). Taigi Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsnyje numatyta mokesčių mokėtojo teisė nėra absoliuti (2011 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-145/2011), o ši teisės norma, kiek ji susijusi su apskundimu teismui, negali būti aiškinama priešingai teismo proceso paskirčiai ir negali būti traktuojama kaip suteikianti teisę skųsti teismui ir tokius mokesčių administratoriaus veiksmus, kurie teisinių pasekmių nesukelia ir kurių nagrinėjimas teisme būtų beprasmis (2010 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁴⁴²-533/2010).

38.3. Iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, jog atsižvelgiant į tai, kas paminėta anksčiau, savarankišku administracinės bylos (skundo, reikalavimo) dalyku administraciniame teisme negali būti⁷:

38.3.1. *mokesčių administravimo (administracinės) procedūros metu priimami (atliekami) tarpiniai (procedūriniai) sprendimai (veiksmai), kurie yra tiesiogiai susiję su šią procedūrą užbaigiančio (galutinio) konkrečias materialias teises pasekmes sukeliančio sprendimo priėmimu ir nesukelia savarankiškų materialių teisinių pasekmių.* Ginti su mokesčių administravimo (administracinės) procedūros atlikimu susijusias bei tikrai ar tariamai pažeistas teises ar įstatymų saugomus interesus mokesčių mokėtojas gali kitais būdais, o ne skundžiant tarpinį (procedūrinį) sprendimą (veiksmą). Pavyzdžiui, nereikšdamas savarankiško reikalavimo dėl tarpinio (procedūrinio) sprendimo, mokesčių mokėtojas įstatymų nustatyta tvarka gali ginčyti galutinį mokesčių administratoriaus sprendimą, priimtą atlikus šią mokesčių administravimo (administracinę) procedūrą (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011, Administracinė jurisprudencija Nr. 21, 2011, p. 254–263). Administraciniam teismui atskirai ir savarankiškai neskundžiamais tarpiniais (procedūriniais) sprendimais (veiksmais) Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, be kita ko, laikomi:

– pavedimas atlikti mokesčių mokėtojo mokestinį patikrinimą (pavedimas tikrinti) (Mokesčių administravimo įstatymo 120 str.; pvz., 2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011, Administracinė jurisprudencija Nr. 21, 2011, p. 254–263);

– centrinio mokesčių administratoriaus sutikimas (leidimas) atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą (Mokesčių administravimo įstatymo 118 str. 1 d. 4 p.; pvz., 2011 m. kovo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-408/2011);

– pranešimas apie pradedamą mokestinį patikrinimą (Mokesčių administravimo įstatymo 121 str. 1 d.; pvz., 2011 m. rugšėjo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁵²⁵-438/2011);

7 Pažymėtina, kad pateikiamas sąrašas nėra baigtinis, t. y. teismui neskundžiamais (nenagrinėtiniais) gali būti pripažįstami ir nenurodyti mokesčių administratoriaus sprendimai ir (ar) veiksmai (neveikimas).

– mokestinio patikrinimo, taip pat ir operatyvaus, ar mokestinio tyrimo metu tikrinamam mokesčių mokėtojui duodami nurodymai pateikti duomenis, dokumentus ar kitą informaciją (pvz., 2011 m. gegužės 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁸²²-275/2011; 2011 m. gegužės 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁴⁹²-432/2011; 2011 m. birželio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁶²-299/2011; 2011 m. spalio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2527/2011; 2011 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁴⁴³-338/2011), atvykti pas mokesčių administratorių (pvz., 2011 m. lapkričio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2917/2011);

38.3.2. *mokesčių administratoriaus sprendimai (veiksmai), kurie nelaikytini mokesčių mokėtojui ar kitam adresatui teisinės pasekmės sukeliančiu individualiu aktu:*

– mokestinio patikrinimo aktas (Mokesčių administravimo įstatymo 129 str.; pvz., 2010 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-504/2010);

– raginimas geru juo sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas (Mokesčių administravimo įstatymo 89 str. 1 d.; pvz., 2011 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁸⁵⁸-828/2011).

38.4. Administraciniai teismai taip pat nenagrinėja ginčų dėl mokesčių administratoriaus mokesčių mokėtojui suteiktos konsultacijos turinio. Mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais, nėra individualus ar norminis teisės aktas, kaip jis yra suprantamas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo taikymo požiūriu, 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 prievarta (2009 m. rugpjūčio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁴³⁸-462/2009). Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog kreipusis į teismą dėl mokesčių administratoriaus konsultacijos, teismo nagrinėjimo dalyku tokioje byloje negali būti ginčijamos konsultacijos turinys, t. y. negali būti sprendžiamas klausimas, ar mokesčių administratoriaus neoficiali nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, kuri (nuomonė) mokesčių mokėtojui nėra privaloma, pateikta ginčijamoje konsultacijoje, atitinka aukštesnės galios teisės aktų turinį. 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)

39. Mokesčių administratoriaus teisė kreiptis į teismą. Įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatyme yra įtvirtinęs tam tikrus mokesčių administratoriaus teisės į teisminį ginčą su mokesčių mokėtoju nagrinėjimą apribojimus. Vadovaujantis šio įstatymo 159 straipsnio 2 dalimi, apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir

Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymo ar kito teisės akto nuostatas.

Paminėtina, jog Vyriausiojo administracinio teismo praktika šiuo klausimu yra apžvelgta jau minėto *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant išankstinio ginčų nagrinėjimo ne per teismą tvarką reglamentuojančias teisės normas apibendrinimo* II dalies skyriuje „Centrinio mokesčių administratoriaus teisė apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą“ (Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 575–611). Todėl papildomai šis klausimas šiame apibendrinime nebus apžvelgiamas.

Kai kurie mokesčių bylų nagrinėjimo administraciniuose teismuose ypatumai

40. Ginčų, kylančių iš mokestinių teisinių santykių, teisingumas.

Vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio 1 dalies 4 punktu, administraciniai teismai sprendžia bylas dėl mokesčių, kitų privalomų mokėjimų, rinkliavų sumokėjimo, gražinimo ar išieškojimo, finansinių sankcijų taikymo, taip pat dėl mokestinių ginčų.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. AS⁴³⁸-578/2009 buvo nagrinėjamas atskiras skundas dėl Kauno apygardos administracinio teismo atsisakymo priimti nagrinėti skundą dėl UAB „Alytaus regiono atliekų tvarkymo centro“ reikalavimo sumokėti Lazdijų rajono savivaldybės tarybos nustatyto dydžio rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą. Savo atsisakymą pirmosios instancijos teismas iš esmės grindė argumentu, kad šis ginčas nebuvo priskirtinas administracinių teismų kompetencijai. Bylos medžiaga patvirtino, jog ginčas kilo dėl vietinės rinkliavos už komunalinių atliekų surinkimą. Be to, kaip buvo matyti iš paties minėto Lazdijų rajono savivaldybės tarybos sprendimo, juo savivaldybė, kaip viešojo administravimo subjektas, suteikė atitinkamus įgaliojimus UAB „Alytaus regiono atliekų tvarkymo centras“ administruoti minėtą vietinę rinkliavą, t. y. apskaičiuoti vietinės rinkliavos dydžius ir pateikti juos Lazdijų rajono savivaldybės administracijos direktoriui; registruoti vietinės rinkliavos mokėtojus; suformuoti ir teikti sąskaitas už komunalinių atliekų tvarkymą; surinkti vietinę rinkliavą ir surinktą vietinę rinkliavą pervesti į savivaldybės biudžeto sąskaitą ir kt. Taigi, kaip pažymėjo Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, nors pagal savo teisinį statusą minėta įmonė, kurios veiksmus ginčijo pareiškėja, nebuvo valstybinis ar savivaldybių administravimo subjektas, tačiau šiai įmonei buvo suteikti įgaliojimai viešojo administravimo srityje, t. y. įgaliojimai, susiję su nustatytos vietinės rinkliavos administravimu. Be to, pareiškėjos keliamo ginčo pobūdis patvirtino, kad jis susijęs su įstatymuose (Rinkliavų įstatyme) numatytais privalomais mokėjimais į valstybės ar savivaldybės biudžetą (vietine rinkliava ir jos apskaičiavimu). Atsižvelgęs į šias aplinkybes, apeliacinės instancijos teismas padarė išvadą, jog pareiškėjos skundas turėjo būti nagrinėjamas administraciniame teisme, kaip tai

numato Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio 1 dalies 4 ir 11 punktai (2009 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁴³⁸-578/2009).

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 3 dalį skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimo dėl mokestinio ginčo nagrinėjami Vilniaus apygardos administraciniame teisme. Analogiška nuostata yra įtvirtinta ir Administracinių bylų teisenos įstatymo 19 straipsnio 3 dalyje. Pastarojo reikalavimo pažeidimas yra laikytinas absoliučiu pirmosios instancijos teismo sprendimo negaliojimo pagrindu (Administracinių bylų teisenos įstatymo 142 str. 2 d. 1 p.) (šiuo klausimu, pvz., žr. 2005 m. birželio 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁸-679/2005).

41. Įrodymų, kurie nebuvo pateikti ikiteisminėms institucijoms, vertinimas. Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalis, be kita ko, nustato, jog centriniam mokesčių administratoriui dokumentų ir įrodymų, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ar reikalavimą, nepateikęs mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu. Analogiška nuostata yra įtvirtinta ir Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 6 dalyje, kurioje numatyta, kad Mokestinių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui.

Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-999/2009 aiškindama paminėtas nuostatas, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalyje ir 155 straipsnio 6 dalyje įtvirtintas mokesčių mokėtojo teisės remtis dokumentais ir įrodymais, nepateiktais kartu su skundu centriniam mokesčių administratoriui, ribojimas yra taikomas tik ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje, t. y. kai mokestinį ginčą nagrinėja centrinis mokesčių administratorius ar Mokestinių ginčų komisija. Tuo tarpu nagrinėjant mokestinį ginčą teisme, mokesčių mokėtojas turi visas Administracinių bylų teisenos įstatyme numatytas teises. Pastarojo įstatymo 52 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad proceso šalis turi teisę teikti įrodymus. Administracinių bylų teisenos įstatymas nenustato jokių proceso šalies teisės teikti įrodymus apribojimų nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teisme. Priešingai, jis netgi įpareigoja proceso šalis pateikti pirmosios instancijos teismui įrodymus, kuriais grindžia savo reikalavimus ar atsikirtimus bei kitokias aplinkybes, turinčias reikšmės bylai teisingai išspręsti (Administracinių bylų teisenos įstatymo 23 str. 2 d. 6 p., 24 str. 1 d., 57 str. 4 d.). Šios procesinės teisės ribojimas yra galimas tik bylą nagrinėjant apeliacinės instancijos teisme (Administracinių bylų teisenos įstatymo 138 str. 3 d. nustato, kad nauji įrodymai, kurie nebuvo pateikti pirmosios instancijos teisme, tiriami tik tai tuo atveju, jeigu apeliacinės instancijos teismas pripažįsta pagrįstomis priežastis, dėl kurių tai nebuvo padaryta anksčiau, arba kai

naujų įrodymų pateikimo būtinybė iškilo vėliau). Teisėjų kolegija taip pat pabrėžė, kad plečiamasis Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalies ir 155 straipsnio 6 dalies nuostatų aiškinimas, taikant mokesčių mokėtojo teisės teikti įrodymus apribojimus ir teisminiam mokestinio ginčo nagrinėjimui, prieštarautų administracinių bylų proceso tyrimo principui, įtvirtintam Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalyje bei 81 straipsnyje (2009 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-999/2009). Iš esmės toks minėtų Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų aiškinimas ir taikymas yra pateikiamas ir kitose Vyriausiojo administracinio teismo bylose (pvz., žr. 2011 m. gruodžio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-3630/2011).

Paminėtina ir administracinė byla Nr. A⁴⁴²-2174/2011, kurioje, be kita ko, buvo vertinami mokesčio mokėtojo apeliacinio skundo argumentai, kad pirmosios instancijos teismas, įpareigodamas mokesčių administratorių pateikti iš užsienio gautų dokumentų tinkamus vertimus į lietuvių kalbą, pažeidė Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalies nuostatas, ribojančias įrodymų pateikimą. Atmesdamas šiuos argumentus Vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad, pirma, Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalis nustato ribojimus tik mokesčių mokėtojui. Toks reguliavimas savaime nereiškia, kad analogiškos taisyklės be išlygų turėtų būti taikomos ir mokesčių administratoriui. Mokesčių administratorius yra ne tik mokestinio ginčo šalis, bet ir valstybinio administravimo subjektas, turintis pareigą tinkamai įgyvendinti mokesčių įstatymus bei užtikrinti viešųjų interesų apsaugą mokesčių surinkimo srityje, o mokestinio ginčo procesas negali būti laikomas grynai rungtyniniu. Antra, Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos taisyklės yra susijusios su ribojimu teikti įrodymus, kai tą savo iniciatyva daro juos teikiantis asmuo. Jos negali būti taikomos, kuomet pateikti tam tikrus duomenis, esant pagrindui, reikalauja byla nagrinėjantis teismas. Trečia, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, apžvelgiamoje byloje buvusių dokumentų tinkamų vertimų vēlesnis pateikimas pagal savo pobūdį šiuo atveju nebuvo naujų įrodymų teikimas. Iš esmės buvo tik pašalinami tam tikri trūkumai, susiję su jau pateikta medžiaga (2011 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2174/2011).

42. Mokestinį ginčą nagrinėjusios ikiteisminės institucijos sprendimo teisinis statusas. Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-54/2012 buvo nustatyta, kad atlikęs pareiškėjo (mokesčių mokėtojo) mokestinį patikrinimą, vietos mokesčių administratorius 2009 m. liepos 2 d. sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo šiam asmeniui naujai apskaičiavo bei nurodė sumokėti mokesčius ir su jais susijusias sumas. Mokestiniam ginčui dėl pastarojo sprendimo pasiekus Mokestinių ginčų komisiją, pastaroji 2010 m. sausio 4 d. sprendimu panaikino centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą ir gražino mokesčių mokėtojo skundą nagrinėti iš naujo. Ši Komisija nurodė, jog nagrinėdamas mokestinį ginčą, centrinis mokesčių administratorius neatsakė į pareiškėjos argumentus dėl galbūt neteisėto mokestinio patikrinimo už 2003–2004 m. laikotarpį, tačiau vertindama kitas mokestinio ginčo

aplinkybes – iš esmės sutiko su mokesčių administratoriaus išvadomis. Šis Mokestinių ginčų komisijos sprendimas administraciniam teismui apskūstas nebuvo.

Pakartotinai išnagrinėjęs mokestinį ginčą, centrinis mokesčių administratorius 2010 m. gegužės 13 d. sprendimu patvirtino minėtą vietos mokesčių administratoriaus 2009 m. liepos 2 d. sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Jis taip pat nurodė, kad pareiškėjas neginčijo Mokestinių ginčų komisijos 2010 m. sausio 4 d. sprendimo, todėl iš naujo nebuvo nagrinėjami ir analizuojami mokesčių mokėtojo motyvai dėl individualios bei ekonominės veiklos vykdymo, taip pat dėl Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio taikymo, tik pasisakyta dėl negalimumo kvalifikuoti 2008 m. pradėtą pareiškėjos mokestinį patikrinimą kaip pakartotinį mokestinį patikrinimą.

Mokestiniam ginčui pasiekus pirmosios instancijos teismą, pastarasis, atmesdamas mokesčių mokėtojo skundą, be kita ko, atsisakė nagrinėti ir vertinti mokesčio mokėtojo argumentus dėl minėtų aplinkybių, iš esmės motyvuodamas tuo, jog pastarosios aplinkybės jau buvo nustatytos ir įvertintos įsigaliojusiu bei nenuginčytu (neapskūstu) Mokestinių ginčų komisijos sprendimu.

Vertindama šią teisinę situaciją bei mokestinio ginčo nagrinėjimo eigą procesiniu aspektu, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija atkreipė dėmesį į tai, kad Administracinių bylų teisenos įstatymo 58 straipsnio 2 dalis numato, jog faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Vadovaujantis šia nuostata darytina išvada, jog prejudicinę galią teismo procese turi ir neįrodinėtinomis aplinkybėmis (faktais) pripažįstamos tik tos aplinkybės (faktai), kurie buvo nustatyti įsiteisėjusiu, t. y. *res judicata* galią įgijusiu teismo sprendimu. Būtent įsiteisėjęs teismo sprendimas, kaip teisės taikymo aktas, pasižymi išskirtine teisine galia ir yra privalomas visiems asmenimis ir visoms valdžios institucijoms (Teismų įstatymo 9 str.). Tokio sprendimo priėmimas ir atitinkamų faktų (aplinkybių) konstatavimas jame reiškia, kad šalių ginčas yra išspręstas galutinai, visiems laikams ir teismo nustatytos aplinkybės (faktai) nebegali būti revizijuojami kokių nors kitų institucijų. Teisės teorijoje akcentuojama, jog būtent teismo sprendimai kartu su pozityviosios teisės normomis garantuoja tam tikrą visuomenės gyvenimo stabilumą, visuomeninių santykių apibrėžtumą ir aiškumą. Teisėjų kolegija taip pat pažymėjo, jog pagal savo procesinį teisinį statusą (Administracinių bylų teisenos įstatymo 25 str. 1 d., 26 str. 3 d., Mokesčių administravimo įstatymo 147 str.) Mokestinių ginčų komisija yra išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucija arba, kaip pripažįstama teisės doktrinoje, kvaziteismas. Jos paskirtis (tikslas) yra objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą (Mokesčių administravimo įstatymo 148 str. 2 d.), tačiau būtent administracinis teismas yra pagrindinė teisę taikanti institucija nagrinėjant mokestinius ginčus, kuris vykdydamas administracinės justicijos funkciją, gali ir privalo tikrinti Mokestinių ginčų komisijos priimtų sprendimų teisėtumą (Mokesčių administravimo įstatymo 159 str.).

Vadovaudamasi anksčiau paminėtais argumentais, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija padarė išvadą, jog įsigaliojusiu Mokestinių ginčų komisijos sprendimu nustatytos aplinkybės ir faktai negali būti pripažinti neįrodinėtinomis aplinkybėmis (faktais) Administracinių bylų teisenos įstatymo 58 straipsnio 2 dalies nuostatų prasme mokestinį ginčą nagrinėjant teisme. Šią išvadą patvirtina ir kitos administracinį procesą reguliuojančios teisės normos, taikytinos iš esmės analogiškose teisinėse situacijose, pavyzdžiui, Administracinių bylų teisenos įstatymo 91 straipsnio 1 dalies nuostatos, kurios numato, jog tais atvejais, kai pareiškėjas kreipiasi į administracinį teismą su prašymu užtikrinti administracinių ginčų komisijos priimto sprendimo vykdymą, teismas rašytinio proceso tvarka privalo patikrinti jo teisėtumą. Aiškinant šią įstatymo nuostatą (jos turinį) sisteminiu ir teleologiniu teisės aiškinimo metodu akivaizdu, jog įstatymų leidėjas įsigaliojusio ikiteisminės administracinio ginčo nagrinėjimo institucijos sprendimo teisinės galios neprilygina teismo sprendimo teisinei galiai, t. y. teismas, spręsdamas konkretų ginčą, bet kuriuo atveju *ex officio* privalo tikrinti ikiteisminės ginčo nagrinėjimo institucijos sprendimą, jo išvadų bei jame konstatuotų faktų ir aplinkybių teisingumą.

Apibendrinusi visa tai, kas išdėstyta, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija konstatavo, jog pirmosios instancijos teismas nepagrįstai pripažino nustatytomis bei atsisakė tirti faktines aplinkybes dėl pareiškėjos nekilnojamojo turto pardavimo sandorių priskyrimo individualiai veiklai, Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo, taip pat dėl apmokestinamųjų pajamų gavimo momento nustatymo ir pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo (2012 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-54/2012).