

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Airos Bareikaitės
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

Mokestinis patikrinimas
Tax Inspection

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius
Recenzentas: Lekt. Dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2022

Anotacija ir pagrindiniai žodžiai

Šiame darbe analizuojamas mokestinis patikrinimas Lietuvoje su tikslu atskleisti mokestinio patikrinimo sampratą ir procedūros eigą. Nagrinėjant šią magistro temą, atskleidžiamas mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių apskaičiavimas, kuris atliekamas mokestinio patikrinimo metu nustčius mokesčių įstatymų pažeidimus.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčiai, patikrinimas, administratorius, mokėtojas, apskaičiavimas.

This paper analyzes the tax inspection in Lithuania with the aim to reveal the concept of tax inspection and the course of the procedure. Examining this master's topic, the tax calculation performed by the tax administrator, which is performed after the violation of tax laws during the tax inspection, is revealed.

Keywords: tax, inspection, administrator, payer, calculation.

TURINYS

ĮVADAS.....	2
1. Mokestinio patikrinimo samprata Lietuvoje.....	4
1.1. Mokestinio patikrinimo sąvoka ir tikslas	4
1.2. Mokestinio patikrinimo inicijavimas	6
1.3. Mokestinio patikrinimo rūšys.....	8
1.4. Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių teisės ir pareigos	9
2. Mokestinio patikrinimo procedūra	11
2.1. Mokestinio patikrinimo pradžia.....	11
2.2. Faktinis mokestinis patikrinimas.....	15
2.3. Mokestinio patikrinimo rezultatai	20
2.4. Pakartotinis patikrinimas	24
3. Mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčio apskaičiavimas	27
3.1. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą	29
3.2. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą	33
3.3. Mokesčio apskaičiavimas pagal kitų valstybės institucijų dokumentus.....	37
IŠVADOS.....	41
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	42
SANTRAUKA	47
SUMMARY	48

IVADAS

Darbo aktualumas

Šiame darbe yra nagrinėjamas mokestinis patikrinimas, kuris yra vienas iš mokesčių mokėtojų pareigų kontrolės formų. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčiai sudaro didžiausią dalį valstybės pajamų, itin svarbu užtikrinti jų surinkimą į biudžetą. Mokestiniai patikrinimai yra vykdomi nuolat, vien 2021 m. buvo atlikti 397 teminiai bei kompleksiniai patikrinimai, kas bendriausia prasme reikštų bent po vieną atliktą patikrinimą į dieną per metus. Dėl to yra reikšminga ir svarbu atskleisti mokestinio patikrinimo pagrindinius principus, mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, procedūros eigą bei galimas pasekmes mokesčių mokėtojui. Taip pat, turint omenyje tai, jog priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto, mokesčių administratorius priskaičiuoja papildomus mokesčius bei su jais susijusias papildomas sumas, šiame darbe yra analizuojama bei atskleidžiama, kokiais atvejais mokesčių administratorius turi teisę taikyti specialiuosius mokesčių apskaičiavimo būdus.

Darbo tikslas

Šiame darbe bus nagrinėjamas tik teminis bei kompleksinis patikrinimas, siekiant kuo detaliau atskleisti šių patikrinimo rūšių reguliavimą, tiek iš teorinės, tiek iš praktinės pusės. Taip pat, darbe bus analizuojamas mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių apskaičiavimas, su tikslu atskleisti galimus apskaičiavimo būdus bei pateikti jų taikymo praktinių pavyzdžių.

Darbo uždaviniai

Siekiant šio darbo tikslo yra svarbu:

1. Atskleisti mokestinio patikrinimo sampratą Lietuvoje;
2. Išanalizuoti mokestinio patikrinimo procedūrą;
3. Išnagrinėti mokesčių administratoriaus atliekamą mokesčių apskaičiavimą.

Tyrimo objektas

Šio darbo tyrimo objektas yra teminis ir kompleksinis mokestinis patikrinimas, taip pat mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių apskaičiavimas.

Tyrimo metodai

Šiame rašto darbe buvo naudojami šie metodai – sisteminis, analizės, lingvistinis, apibendrinimo. Sisteminis metodas buvo naudojamas siekiant paaiškinti teisės normų dalis, analizės metodas buvo naudojamas nagrinėjant norminę literatūrą ir teismų praktiką,

pasitelkiant lingvistinį metodą buvo siekiama paaiškinti sąvokas, apibendrinimo metodu buvo apibendrinama aptarta ir išanalizuota informacija.

Darbo originalumas

Vertinant per pastaruosius penkerius metus Lietuvoje apgintus magistro darbus, pastebėtina, jog darbu, nagrinėjusių mokestinį patikrinimą nebuvo. Apžvelgiant dar ankstesnių metų mokslinius darbus, galima pastebėti, jog juose būdavo lyginamos ir analizuojamos mokesčių mokėtojų kontrolės formos, lyginamas Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Muitinės atliekamas mokestinis patikrinimas. Tuo tarpu šio darbo originalumas pasireiškia tuo, jog šiame darbe analizuojamas tik mokestinis patikrinimas, siekiant atskleisti jo sampratą, detalai atskleidžiama procedūros eiga ir reguliavimas, kartu nagrinėjamas mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių apskaičiavimas.

Svarbiausi šaltiniai

Rašant šį rašto darbą buvo daugiausiai remiamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, įskaitant jo komentarą, bei Valstybinės mokesčių inspekcijos įsakymais, kuriais įtvirtintos mokestinio patikrinimo procedūros bei dokumentų įforminimo taisyklės. Taip pat šiame darbe daug dėmesio skiriama analizuojant Lietuvos teismų praktiką.

1. Mokestinio patikrinimo samprata Lietuvoje

1.1. Mokestinio patikrinimo sąvoka ir tikslas

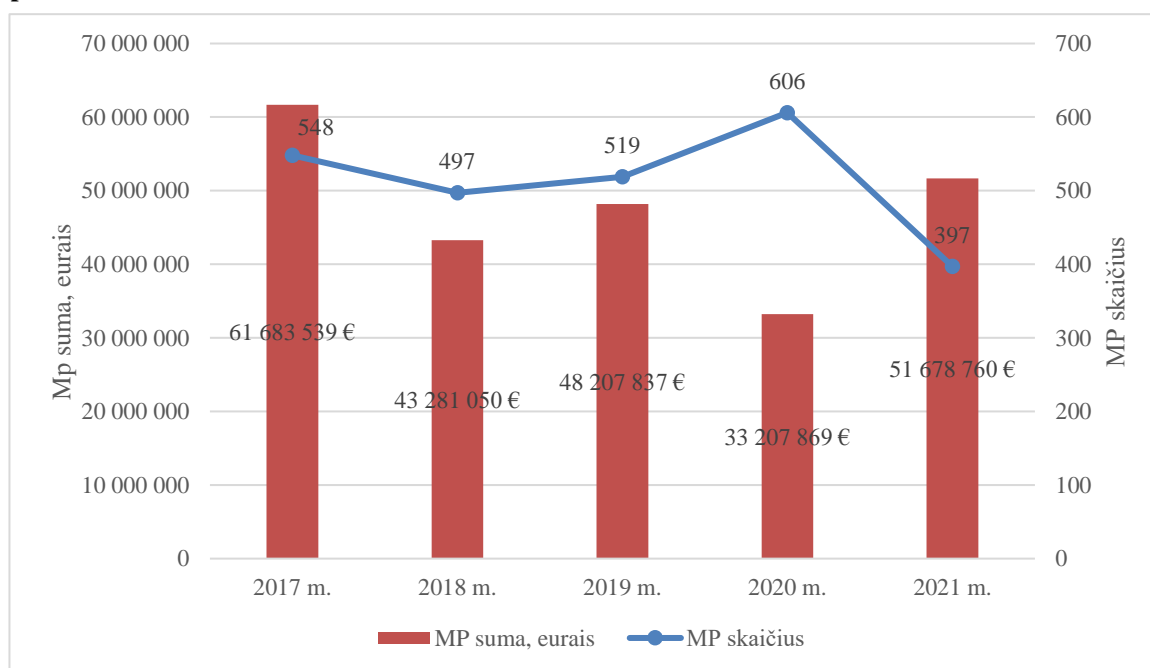
Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnis numato, jog valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (toliau – MAĮ), mokestis – tai mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievole valstybei (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taigi, mokesčiai yra vienas iš valstybės biudžeto sudedamųjų dalių, taip pat apibrėžiami kaip privalomojo pobūdžio pinigine pareiga valstybei. Valstybei biudžetas reikalingas vykdyti jos funkcijas, t. y. rūpintis ekonomika, politika, savo gyventojų socialine bei sveikatos apsauga ir *etc.* Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, kuri yra mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Taigi, tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nevykdo savo pareigos tinkamai apskaičiuoti, sumokėti ir deklaruoti mokesčius, visų pirmausia nukenčia valstybės biudžetas. Todėl privalu rūpintis ne vien mokesčių nustatymu, jų reglamentavimu, bet ir jų mokėjimo priežiūra. Remiantis MAĮ 19 str. 1 d. 3 p. vienas pagrindinių Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) uždavinių yra užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti. Vykdydama šią užduotį, VMI atlieka mokesčių mokėtojų kontrolę, kuri gali būti atliekama dviem skirtingais būdais – mokestiniu tyrimu ir mokestiniu patikrinimu.

Mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose. Mokestinis patikrinimas yra sudėtinga procedūra, sąlygota griežtų reikalavimų: pavedimo ir pranešimo apie patikrinimą išrašymo, maksimalių terminų, periodiškumo, pakartotinio patikrinimo ribojimo, patikrinimo rezultatų įforminimo. Mokestinis patikrinimas pasižymi daug griežtesniu reglamentavimu nei mokestinis tyrimas, nes aiškiai nustatomos ne tik mokesčių mokėtojo teisės jo metu, bet ir mokesčių administratoriaus pareigos ar jo veiksmų apribojimai. Pasirinkdamas mokestinio patikrinimo procedūrą, mokesčių administratorius privalo griežtai laikytis tos procedūros atlikimo taisyklių (nes tokios yra nustatytos), mokesčių mokėtojas įgyja taip pat tam tikras

teises ir pareigas, o patikrinimo metu nustačius tam tikrų pažeidimų, jokių galimybių juos ištaisyti ar taikyti kitokius „palengvinimus“ nenumatyta (Medelienė, 2009, p. 53). Ši procedūra griežtai reglamentuota, kadangi jos metu daromas poveikis mokesčių mokėtojui bei jo vykdomai veiklai – gali būti duodami privalomieji nurodymai, priskaičiuojama mokestinė nepriemoka, taip pat numatomos griežtos teisinės pasekmės mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratorius tokiai procedūrai atlikti skiria nemažas laiko ir pinigines sąnaudas.

Diagramoje žemiau yra pateikiami iš VMI atstovų 2022 m. vasario 22 d. privačiais el. laiškais gauti duomenys apie mokestinių patikrinimų dinamiką Lietuvoje per 2017-2021 m. bei šių patikrinimų rezultatus, t. y. papildomai mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų priskaičiavimus.

1 paveikslas. Valstybinės mokesčių inspekcijos atliktų mokestinių patikrinimų (MP) dinamika per 2017-2021 m.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus. Remiantis: Valstybinės mokesčių inspekcijos atsiųstais duomenimis

Analizuojant šiuos statistinius duomenis, pastebėtina, jog našiausi mokestiniai patikrinimai vyko 2017 m. ir 2021 m., kadangi vertinant atliktų patikrinimų skaičių ir priskaičiuotų papildomų mokesčių sumas, galima teigti, jog buvo atliekami aukščiausia rizika pasižyminčių asmenų mokestiniai patikrinimai. Tuo tarpu 2020 m. buvo mažiausiai efektyvūs metai, pasižymintys mokestinių patikrinimų šuoliu, tačiau kartu ir mažiausiai surinktais papildomais mokesčiais. Nepaisant to, bendrai vertinant surinktų mokesčių į biudžetą sumas, darytina išvada, jog mokesčių mokėtojų patikrinimai yra veiksminga

kontrolės priemonė, kurios pagalba surenkami valstybei priklausantys mokesčiai į biudžetą.

1.2. Mokestinio patikrinimo inicijavimas

Mokestinis patikrinimas yra inicijuojamas mokesčių administratoriaus, kuris savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Kaip teigiama teismų praktikoje, įstatymų leidybos subjektas suteikia 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 bylos aplinkybių visetą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, mokesčių administratorius disponuodamas dideliu kiekiu duomenų apie mokesčių mokėtojus, gali tinkamai pasirinkti patikrinimo temą, tikrintiną laikotarpį atsižvelgdamas į mokesčių mokėtojų dydį, ekonominės veiklos ypatumus, nustatytų mokesčių mokėtojų finansinių rodiklių pokyčių bei neatitikimų pobūdį ir kitas aplinkybes (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo...).

Mokestiniai patikrinimai gali būti planiniai, tiksliniai ir atliekami pagal pavedimus (prašymus). Planiniai mokesčių mokėtojų patikrinimai atliekami pagal centrinio mokesčių administratoriaus nustatytus ir patvirtintus kriterijus (Smalakienė, 2003, p. 112). Šie kriterijai yra paskelbti oficialiame VMI internetiniame puslapyje bei sugrupuoti pagal tam tikras rizikas, t. y.:

- 1) Rizikos, susijusios su galimu pajamų neapskaitymu. Tai gali būti, pavyzdžiui, deklaruojamų metinių apyvartų ir sumokamų mokesčių pokyčiai ir tendencijos, ankstesnių kontrolės veiksmų metu nustatyti trūkumai/pažeidimai bei jų mastas, įsipareigojimų ir turto santykio pokyčiai, *etc.*
- 2) Rizikos, susijusios su galimu sukčiavimu ir/ar vengimu pridėtinės vertės mokesčio (toliau - PVM) srityje. Šią riziką gali signalizuoti sukuriama maža pridėtinė vertė, žymus atskaitomo PVM padidėjimas, duomenų neatitikimai su sandorio dalyvio duomenimis, *etc.*;
- 3) Rizikos, susijusios su mokesčių vengimu darbo santykių srityje. Pavyzdžiui, darbo užmokesčio dydis (lyginant su vidutiniu atitinkamoje veiklos srityje, atitinkamame regione, panašiose įmonėse ir pan.) ir jo kitimo tendencijos, darbo užmokesčio mokėjimo ir deklaravimo neatitikimai gali rodyti, jog siekiama vengti mokesčių darbo santykių srityje;

4) Rizikos, susijusios su kitų mokestinių prievolių netinkamu vykdymu, pavyzdžiui, galimai nepagrįstai taikomos mokesčių lengvatos ir lengvatiniai mokesčių tarifai, įsigyjamo/parduodamo turto vertė galimai neatitinka rinkos kainos, gyventojų turtas neatitinka jo gaunamų pajamų;

5) Kitos rizikos (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos...).

Šios rizikos identifikuojamos VMI audito informacinės sistemos pagalba, kurios tikslas centralizuotai kaupti, tvarkyti duomenis, susijusius su mokesčių administratoriaus atliekamomis funkcijomis – mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo rizikos nustatymu, atranka stebėsenos veiksams, mokestinių patikrinimų ir mokestinių tyrimų vykdymu, taip pat šių veiksmų dokumentavimu (Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos audito..., 2011). Šioje sistemoje kaupiami duomenys apie mokesčių mokėtoją, jo turimą turtą, pajamas, pateiktas deklaracijas, prašymus ir kiti duomenys ar dokumentai. Tad nustatčius, jog mokesčių mokėtojas galimai nevykdo ar netinkamai vykdo savo mokesčines prievoles, gali būti inicijuojamas planinis patikrinimas jo atžvilgiu. Iš esmės, priežiūros institucijos veiksmai pirmiausia skirti didžiausios rizikos atvejams šalinti, riziką siejant su žalos teisės normų saugomoms vertybėms atsiradimo tikimybe ir šios žalos dydžiu bei mastu (Dėl institucijų atliekamų priežiūros funkcijų..., 2010). Todėl išlaikant patikrinimų efektyvumą, didžiausias dėmesys yra teikiamas planiniams patikrinimams ir aukščiausia rizika pasižymintiems mokesčių mokėtojams. Pastaruoju metu pastebėtina, kad VMI skiria ypatingą dėmesį automobilių prekeiviams, kurie dažnai į pirkimo-pardavimo sutartis įrašo neteisingą automobilių kainą, automobilių remontu užsiimantiems asmenims, kurie neapskaito gautų pajamų ar dirba neįregistravę veiklos, taip pat statybų sektoriui, kuriame vyrauja atsiskaitymas grynais pinigais ar darbo santykių slėpimu ir *etc.*

Mokestiniai patikrinimai taip pat gali būti ir neplaniniai, kurie kitaip skirstomi į tikslinius ir pagal gautą informaciją ar pavedimą. Tiksliniai patikrinimai yra vykdomi dėl tam tikrų konkrečių atvejų, pavyzdžiui, dėl mokesčių mokėtojo likvidavimo ar reorganizavimo, dėl bankroto ar restruktūrizavimo bylos mokėtojui iškelimo, taip pat pakartotinis patikrinimas dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių, dėl permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo), dėl pažymos apie atsiskaitymą su biudžetu išdavimo, naujai įregistruotų mokesčių mokėtojų, dėl išregistravimo iš PVM mokėtojų ir kitais tikslais (Dėl kompleksinių ir teminių patikrinimų..., 2004). Patikrinimai pagal tam tikrų institucijų pateiktą informaciją arba pavedimus atliekami, pavyzdžiui, centrinio mokesčių administratoriaus pavedimu, pagal Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (toliau – FNTT), Muitinės ir jai pavaldžių institucijų pateiktą informaciją. Mokestinis patikrinimas

taip pat gali būti atliekamas pagal užsienio valstybės pateiktą informaciją dėl galimų teisės aktų pažeidimų ar prašymą pateikti informaciją, kuri reikalinga jos funkcijoms vykdyti.

Be kita ko, mokestinis patikrinimas gali būti inicijuojamas, pavyzdžiui, operatyvinio patikrinimo metu nustatytus neatitikimus arba atlikus mokestinį tyrimą ir nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, mokesčių administratorius nurodo būdus, kaip juos pašalinti. Nurodytų trūkumų ir / ar prieštaravimų nepašalinimas yra taipogi pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą (Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių..., 2004).

1.3. Mokestinio patikrinimo rūšys

Mokestinis patikrinimas pagal jo vykdymo apimtį ir siekiamus tikslus yra skirstomas į tris rūšis – kompleksinis, teminis ir operatyvinis. Kompleksinis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Taigi, VMI pareigūnas vykdydamas kompleksinį mokėtojo patikrinimą, tikrina visus VMI administruojamus ir mokėtojui tenkančius mokėti mokesčius, t. y. jų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą. Tuo tarpu teminis patikrinimas yra siauresnės apimties nei kompleksinis patikrinimas. Teminis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Tad teminio patikrinimo metu yra tikrinamas vieno ar kelių mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas, taip pat, kai vadovaujantis MAĮ 87 str. nuostatomis, mokesčių administratorius nusprendžia patikrinti mokesčių mokėtojo pateikto prašymo grąžinti mokesčio permoką (skirtumą) pagrįstumą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo...). Nors operatyvus patikrinimas šiame darbe neanalizuojamas, tačiau paminėtina tai, jog nuo teminio ar kompleksinio patikrinimo jis skiriasi tuo, jog operatyvus patikrinimas yra nukreiptas į mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju patikrinimą.

Pažymėtina tai, jog kompleksinis patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip vieną kartą per metus, o teminis – ne dažniau kaip kartą per pusmetį. Nustatant patikrinimų atlikimo periodiškumą atsižvelgiama į tai, kada buvo baigtas paskutinis patikrinimas, t. y. kada buvo priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar patikrinimo rezultatai

buvo patvirtinti patikrinimo pažyma arba patikrinimo ataskaita (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo...). Be to, mokestinių patikrinimų periodiškumo apribojimai taikomi tik tos mokestinio patikrinimo rūšies atžvilgiu, t. y. pasirenkant teminio patikrinimo atlikimo laiką, neatsižvelgiama į tai, kada buvo atliktas kompleksinis patikrinimas, ir kiekvienam mokesčių administratoriui jie taikomi atskirai, t. y. VMI planuodama mokestinius patikrinimus neatsižvelgia į muitinės atliktus mokestinius patikrinimus ir atvirkščiai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo...). Periodiškumas yra svarbus apribojimas mokestinio patikrinimo procedūroje, nesant šio reikalavimo, mokesčių administratorius turėtų teisę atlikti patikrinimus bet kada ir taip trikdytų mokesčių mokėtojo veiklą. MAĮ 117 str. 3 d. yra numatytas sąrašas atvejų, kuomet periodiškumo reikalavimas yra netaikomas, pavyzdžiui:

- 1) juridinio asmens likvidavimo arba reorganizavimo (bankroto arba restruktūrizavimo bylos išskelimo) atveju;
- 2) mokesčių mokėtojo išsiregistravimo iš PVM mokėtojo atveju;
- 3) mokesčių mokėtojui padavus prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą);
- 4) MAĮ nustatyta tvarka atliekant pakartotinį patikrinimą;
- 5) Kt.

Tad nors ir yra numatytos periodiškumo reikalavimo išimtys, šių atvejų sąrašas yra baigtinis ir užtikrinantis periodiškumo apribojimą. Mokesčio administratoriaus atliktas patikrinimas pažeidžiant nustatytą periodiškumą laikytinas atliktu neteisėtai, todėl tokiu patikrinimu apskaičiuotos mokestinės nepriemokos naikintinos (Paulauskas, 2005, p. 119).

1.4. Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių teisės ir pareigos

Mokestinis patikrinimas yra išskirtinė procedūra tuo, jog jos metu tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius įgyja išskirtinių teisių bei pareigų. Atlikdamas kompleksinį ar teminį mokestinį patikrinimą, mokesčių administratorius turi teisę, pavyzdžiui, patekti į mokesčių mokėtojo patalpas, laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui reikalingus dokumentus, daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose. Mokesčių administratorius taip pat turi teisę duoti privalomus nurodymus mokesčių mokėtojui, susijusius su vykdomu patikrinimu:

- 1) kai būtina atvykti pas mokesčių administratorių;
- 2) mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto ir pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais;

- 3) kai būtina pašalinti aplinkybes ir sąlygas, trukdančias mokesčių administratoriui tinkamai atlikti savo funkcijas;
- 4) kai būtina gauti iš asmenų, tarp jų kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigų, funkcijoms atlikti reikalingus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą (Dėl Mokesčių administratoriaus nurodymo FR0706..., 2004).

Mokesčių administratorius naudojasi plačiu spektru teisių mokestinio patikrinimo metu, tačiau jis turi ir pareigų, kurių privalo laikytis, kitu atveju, jis gali būti traukiamas tarnybinėn atsakomybėn. Vykdydamas patikrinimą, mokesčių administratorius privalo laikytis mokestinio patikrinimo terminų bei periodiškumo, nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių, naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą ir *etc.*

Mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu taip pat gali naudotis įstatyme numatytais teisėmis. Pavyzdžiui, mokestinio patikrinimo metu asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas savo įgalioto atstovo, nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, atsisakyti įleisti mokesčių administratoriaus pareigūną į savo patalpas (esant įstatyme numatytais sąlygomis), pasibaigus mokestiniam patikrinimui, mokėtojas turi teisę teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, *etc.* Atitinkamai, mokesčių mokėtojui yra numatytos pareigos mokestinio patikrinimo metu, jis privalo:

- 1) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių.
- 2) sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją;
- 3) pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją.

Mokesčių mokėtojo pareigų pažeidimas yra laikomas asmens atsakomybę sunkinanti aplinkybė, kas reiškia, jog pasibaigus mokestiniam patikrinimui ir nustačius mokesčių įstatymų pažeidimą, skiriant baudą, šios dydis gali būti viršijantis skirtinos baudos vidurkį.

Taigi, mokestinis patikrinimas yra griežtai reglamentuota mokesčių mokėtojų kontrolės procedūra, dėl kurios mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui suteikiamos išskirtinės teisės bei pareigos. Patikrinimas skirstomas į tris rūšis – kompleksinis, teminis ir operatyvinis, pagal patikrinimo apimtį ir pobūdį.

2. Mokestinio patikrinimo procedūra

2.1. Mokestinio patikrinimo pradžia

Kaip skelbiama MAĮ 120 str., mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymas. šiuo atžvilgiu pažymėtina, jog pavedimas tikrinti laikomas galiojančiu ir suteikiančiu teisę atlikti mokestinį patikrinimą tik tada, kai jis turi reikalaujamus rekvizitus, yra pasirašytas mokesčių administratoriaus viršininko arba jo įgalioto asmens bei užantspauduotas institucijos antspaudu. Pavedimui atlikti teminį ar kompleksinį patikrinimą yra numatomi šie privalomi rekvizitai:

- 1) dokumento sudarytojo pavadinimas;
- 2) dokumento pavadinimas;
- 3) pavedimo tikrinti užpildymo data ir registracijos numeris, sudarymo vieta;
- 4) mokestinį patikrinimą atliekančių mokesčių administratoriaus pareigūnų tapatybė;
- 5) tikrinamo mokesčių mokėtojo tapatybė, adresas arba gyvenamoji vieta;
- 6) mokestinio patikrinimo pradžios data (ši data turi sutapti su pavedimo tikrinti užpildymo data) ir planuojama mokestinio patikrinimo pabaigos data;
- 7) mokestinio patikrinimo tema (-os) ir tikrintinas (-i) laikotarpis (-iai);
- 8) ankstesnio pavedimo tikrinti numeris (kai atliekamas mokesčių mokėtojo pakartotinis patikrinimas);
- 9) tais atvejais, kai mokestinis patikrinimas bus pradėtas ir atliekamas be pranešimo apie pavedimo tikrinti išrašymą, pavedime tikrinti turi būti įrašas: „Mokestinį patikrinimą pradėti be pranešimo apie mokestinį patikrinimą“ (Dėl Pavedimo tikrinti FR0773 formos..., 2005).

Taigi, pavedimas tikrinti ne tik įformina tam tikro mokesčių mokėtojo atžvilgiu prasidėjusio mokestinio patikrinimo pradžią, nurodo faktinio patikrinimo pradžios datą, patikrinimą atliksiantį pareigūną, bet kartu apibrėžia esminę ir svarbiausią informaciją apie patikrinimą – patikrinimo dalyką. Mokestinio patikrinimo pavedimas yra tas administracinis teisės aktas, kuris apsprendžia mokesčio administratoriaus legitimumą atliekant mokesčio mokėtojo mokestinį patikrinimą bei šio patikrinimo pobūdį ir apimtį, t. y., mokesčių administratorius gali pradėti vykdyti mokesčio mokėtojo mokestinį patikrinimą, kai nustatyta tvarka yra išrašytas pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą, o šį patikrinimą gali vykdyti tik toje srityje ir tik toje apimtyje, kurie yra nurodyti pavedime (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. balandžio 21 d. nutartis administracinėje byloje). Tad patikrinimo dalykas yra svarbus tuo, jog užtikrina mokesčių

mokėtojo teisę reikalauti, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu laikytųsi pavedime nurodytos patikrinimo temos bei apimties ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų, bei kartu apibrėžia mokesčių administratoriaus pareigūno teisių ir pareigų apimtį.

Nors pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimo tikrinti) surašymas yra būtina sąlyga mokestiniam patikrinimui pradėti bei jį vykdyti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje), tačiau netinkamas pavedimo tikrinti užpildymas reikštų jo negaliojimą, o kartu ir atlikto mokestinio patikrinimo rezultatų neteisėtumą. Vilniaus apygardos administracinis teismas administracinėje byloje Nr. eI-11646-790/2015 konstatavo, jog VMI pavedimu pradėjo teminį, ne kompleksinį, pareiškėjos mokestinį patikrinimą, todėl mokesčių administratoriaus pareigūnas turėjo įgaliojimus atlikti ne visų, bet tik tam tikrų aiškiai įvardytų mokesčių per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Teminio mokestinio patikrinimo tema (tikrintini mokesčiai) turėjo būti aiškiai nurodyti pavedime, juos įvardijant pagal mokesčių administratoriaus patvirtintą klasifikatorių. Kadangi šiame klasifikatoriuje VSD įmokos išskirtos atskirai kodu 18, todėl klasifikatoriaus kodas 13 (Kita) VSD įmokų neapima. Taigi darytina išvada, kad nagrinėjamu atveju pavedime nenurodžius VSD įmokų ir kodo 18, mokesčių administratoriaus pareigūnui nebuvo pavesta atlikti VSD įmokų patikrinimo, todėl visi mokesčių administratoriaus veiksmai tikrinant VSD įmokų sumokėjimo teisingumą, o taip pat šio patikrinimo rezultatas (papildomas įmokų priskaičiavimas bei nurodymas jas sumokėti), laikytini neteisėtais, atliktais nesant tam teisėto pagrindo. Mokesčių administratorius tikrindamas VSD įmokų sumokėjimo teisingumą nesant pavedimo, tiksliai nesilaikė mokesčių teisės aktų, vykdė funkcijas, neturėdamas tam įgaliojimų, todėl pažeidė viešojo administravimo principus ir mokesčių administratoriaus pareigas (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2015 m. gruodžio 21 d. sprendimas). Tad norint užtikrinti teisėtą ir veiksmingą patikrinimą, pavedimas turi būti surašomas laikantis mokesčių administratoriaus nustatytų taisyklių bei turėti prieš tai minėtus privalomuosius rekvizitus.

Pavedimas tikrinti turi lydimąjį dokumentą – pavedimo tikrinti priedą, kuriame žymimi svarbūs faktinio patikrinimo metu atliekami veiksmai. Šiame dokumente fiksuojami tokie atvejai, kai keičiamas mokestinį patikrinimą atliekantis pareigūnas ar papildomai paskiriamas dar vienas, keičiama ar tikslinama tema ir / ar tikrinimas laikotarpis arba patikrinimas yra pratęsimas, stabdomas ar nutraukiamas. Pažymėtina, jog pavedimo priedas taip pat turi būti pasirašytas VMI viršininko arba apskrities VMI viršininko (jo įgalioto asmens) ir patvirtinamas institucijos antspaudu. Galiausiai, tinkamai

užpildyto bei pasirašyto priedo kopija ne vėliau kaip per 5 darbo dienas turi būti įteikta mokesčių mokėtojui, išskyrus tada, kai nutraukus mokestinį patikrinimą, įteikti dokumento kopiją nėra galimybių (pavyzdžiui, neįmanoma surasti mokėtojo ir yra tai patvirtinantys dokumentai).

Prieš atliekant faktinį teminį ar kompleksinį patikrinimą dalyvaujant mokesčių mokėtojui (jo atstovui), jam turi būti įteikiamas pavedimas tikrinti bei jo kopija. Ši nuostata netaikoma tais atvejais, kai mokestis apskaičiuojamas, vadovaujantis MAĮ 72 str. nuostatomis, pačiam mokesčių administratoriui neatliekant patikrinimo, taip pat atliekant likviduoto ar mirusio mokėtojo mokestinį patikrinimą (Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų..., 2004). Pavedimas tikrinti įteikiamas mokesčių mokėtojui su tikslu susipažindinti jį su aktu ir tai užtvirtinti mokėtojo parašu. Tačiau mokesčių mokėtojui nepasirašius ar atsisakius priimti pavedimą, mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo tai atitinkamai pažymėti pavedime. Tuo atveju, jeigu pildomas ir pavedimo tikrinti priedas, jis taip pat įteikiamas pasirašytinai.

Mokesčių administratoriaus pareigūnas norėdamas pradėti faktinį patikrinimą privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie mokestinį patikrinimą, kuriuo mokesčių mokėtojas yra informuojamas apie jo atžvilgiu prasidėjusį mokestinį patikrinimą. Pranešimas apie mokestinį patikrinimą suteikia galimybę mokesčių mokėtojui pasiruošti patikrinimui, t. y. apsispręsti, ar patikrinime dalyvaus asmeniškai ar per atstovą, paruošti reikiamus dokumentus, tuo atveju, jeigu patikrinimas numatomas jo patalpose – paruošti tinkamą darbo vietą mokesčių administratoriaus pareigūnui. Be to, tinkamas mokesčių mokėtojo informavimas apie mokestinį patikrinimą, užtikrina galimybę jam laikytis MAĮ 36 straipsnyje įtvirtintų teisių bei vykdyti MAĮ 40 straipsnyje numatytas pareigas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje).

Pranešimas apie mokestinį patikrinimą turi būti įteikiamas mokesčių mokėtojui per 5 darbo dienas, prieš pradėnant faktinį patikrinimą. Tačiau mokesčių administratorius turi teisę pradėti patikrinimą be šio pranešimo, t. y. jei yra pagrįsta rizika, kad mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų. Svarbu nustatyti, jog tokia rizika pagrįsta, t. y. turi būti surinkta pakankamai įrodymų, leidžiančių teigti, jog mokestinis patikrinimas, pranešus apie jo atlikimą, taps beprasmiu arba pats pranešimas ne dėl nuo mokesčių administratoriaus priklausančių aplinkybių negalimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje). Pranešime privalo būti nurodyti tokie duomenys:

- 1) institucijos, išrašiusios pranešimą apie mokestinį patikrinimą, pavadinimas;

- 2) dokumento pavadinimas, išrašymo data ir numeris;
- 3) mokėtojo pavadinimas tapatybė ir adresas;
- 4) numatomo patikrinimo dalykas;
- 5) faktinio mokestinio patikrinimo pradžios diena ir valanda, t. y. kada mokėtojas (jo atstovas) turi atvykti pas mokesčių administratorių arba būti savo patalpose, jei patikrinimas bus atliekamas pas mokėtoją;
- 6) preliminarus tikrintinų dokumentų (dokumentų registru) ir kitų teiktinų duomenų (nurodant, kurio laikotarpio jie turi būti) sąrašas.

Kai pranešime neįmanoma išvardyti mokestiniam patikrinimui reikalingų dokumentų (dokumentų registru), mokėtojui kartu su pranešimu gali būti įteikiamas „Preliminarus mokesčių administratoriui teikiamų dokumentų sąrašas“. Nepaisant to, vadovaujantis MAĮ 40 str., mokėtojas mokestinio patikrinimo metu pareigūnui turi pateikti ir kitus, pranešime (pridėtame sąrašė) nenurodytus, mokesčių apskaičiavimui, deklaravimui bei sumokėjimui patikrinti reikalingus dokumentus (duomenis) (Dėl pranešimo apie mokestinį patikrinimą..., 2004). Todėl, mokestinio patikrinimo metu mokesčių mokėtojas turėtų nenustebti, jeigu pareigūnas jo paprašytų ir kitų, nei buvo nurodyta pranešime ar dokumentų sąrašė, dokumentų ar duomenų. Pažymėtina, jog mokesčių administratoriaus reikalaujami dokumentai patikrinimui atlikti turi būti paruošti ir pateikiami jo atvykimo dieną, o mokesčių mokėtojui yra skiriama ne mažiau kaip 10 dienų juos paruošti. Tuo atveju, kai mokėtojas nori sutrumpinti dokumentų (dokumentų registru) parengimo terminą, jis gali kreiptis į mokesčių administratorių su motyvuotu prašymu, kad mokestinis patikrinimas būtų pradėtas anksčiau. Mokėtojo pateiktas prašymas nagrinėjamas tik tokiu atveju, jei mokesčių administratorius tokį prašymą gauna ne vėliau kaip 5 dienoms iki termino atlikti patikrinimą pradžios. Mokesčių administratorius įvertina esamą situaciją bei prašyme išdėstytus motyvus ir informuoja mokėtoją apie faktinės mokestinio patikrinimo atlikimo pradžios datos pakeitimą (nepakeitimą) (Medelienė et al., 2011). Taip pat, nors MAĮ, jo komentaras ar mokestinį patikrinimą reglamentuojančios taisyklės to nenustato, tačiau, jeigu mokesčių mokėtojas numato, jog nespės parengti dokumentų per 10 dienų ar kito termino dėl objektyvių priežasčių, pavyzdžiui, tam tikrus dokumentus yra sudėtinga surinkti, jis gali teikti prašymą mokesčių administratoriui dėl termino dokumentams parengti pratęsimo.

2.2. Faktinis mokestinis patikrinimas

Suėjus pavedime atlikti mokestinį patikrinimą numatytam terminui, mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę pradėti faktinį mokestinį patikrinimą. Šis etapas pasižymi duomenų apie mokesčių mokėtoją ir dokumentų analize, mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendravimu, siekiant priimti sprendimą dėl kurio vykdomas mokestinis patikrinimas.

Mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje arba (ir) nuvykus pas mokėtoją (jo patalpose). Taigi, mokesčių administratorius nėra apribotas pasirinkti vieną patikrinimo vietą, jis turi teisę patikrinimą atlikti tiek savo buveinėje, tiek atvykti ir į mokesčių mokėtojo patalpas. Tačiau, pareigūnui atvykus pas mokesčių mokėtoją vykdyti patikrinimą, mokėtojas turi sudaryti sąlygas patikrinimui vykdyti, t. y. paruošti tinkamą darbo vietą, o šiam atsisakius suteikti darbo vietą pareigūnui ar neturint tam sąlygų, patikrinimas turėtų būti vykdomas mokesčių administratoriaus buveinėje. Atkreiptinas dėmesys, jog mokesčių administratorius turi teisę įeiti į mokesčių mokėtojo patalpas tik iš anksto jį įspėjęs, mokesčių mokėtojo darbo valandomis ir prieš tai pateikęs savo tarnybinį pažymėjimą bei pavedimą tikrinimui, o pavedime atlikti patikrinimą nurodyti patikrinimo atlikimo terminai turi būti prasidėję arba nepasibaigę. Tad mokesčių administratoriaus pareigūno teisė patekti į mokesčių mokėtojo patalpas gali būti apribota tik paties pareigūno pareigų nevykdymu ar netinkamu vykdymu. Visais kitais atvejais mokesčių mokėtojas privalo įsileisti patikrinimą vykdančią pareigūną į savo patalpas.

Mokestinio patikrinimo trukmė yra ribojama tik tokiu atveju, jeigu patikrinimas vykdomas atvykus pas mokesčių mokėtoją. Šiuo atveju MAĮ 119 str. numatyta, jog patikrinimas negali trukti ilgiau nei 90 dienų, o jei kartu tikrinami ir mokesčių mokėtojo struktūriniai padaliniai – skiriama dar po 30 dienų kiekvienam padaliniui. Centinis mokesčių administratorius gali pratęsti šį terminą esant tikrinančio pareigūno prašymui ir ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir (arba) 30 dienų kiekvienam padaliniu, jeigu mokesčių mokėtojas, pavyzdžiui:

- 1) pateikė ne laiku arba nepateikė mokesčių administratoriaus pareigoms atlikti reikiamų duomenų, dokumentų, jų nuorašų, kompiuterinių laikmenų duomenų (kopijų) apie asmens turą, pajamas, išlaidas ir veiklą;
- 2) neleidžia įeiti į savo patalpas;
- 3) neleidžia laikinai paimti apskaitos, sandorių ir kitų mokesčio apskaičiavimo teisingumui patikrinti reikalingų dokumentų;

- 4) nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų atvykti pas mokesčių administratorių;
- 5) nepateikia paaiškinimų ir dokumentų apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius, taip pat paaiškinimų apie kitas aplinkybes, reikalingas mokesčio apskaičiavimo teisingumui nustatyti;
- 6) kitais atvejais, kai atsižvelgus į patikrinimo sudėtingumą, veiklos pobūdį, tikrinimo mastą bei aplinkybes paaiškėja, kad nėra galimybių per 90 dienų atlikti mokestinį patikrinimą.

Tad, bendrai, mokestinio patikrinimo laikas gali būti pratęsiamas, jeigu mokesčių mokėtojas trukdo pareigūnui atlikti patikrinimą, vilkina procesą, nebendradarbiauja su pareigūnu arba vykdant patikrinimo eigoje paaiškėja, jog numatytas terminas yra per trumpas, jog pasiekti norimų patikrinimo rezultatų. Teismų praktikoje teigiama, jog 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.) pagal jam pavedimu tikrinti nustatytas užduotis (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. liepos 23 d. sprendimas administracinėje byloje). Tačiau atsižvelgiant į tai, jog patikrinimo pratęsimo atvejų sąrašas yra nebaigtinis, mokesčių administratoriui paliekama iš esmės neapribota teisė pratęsti patikrinimą bei užvilinti procesą, kas kartu formuoja problematiką praktikoje.

Mokestinio patikrinimo terminas, kuomet jis atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje, nėra apribotas, todėl praktikoje vyrauja problematika, kad patikrinimai užtrunka ne vienerius metus. Tokiems patikrinimams yra keliamas reikalavimas atlikti patikrinimą per objektyviai trumpiausią laikotarpį. MAĮ bei jo komentaras nedetalizuoja, kaip yra suprantamas objektyvumo kriterijus, kurį, tikėtina, mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas supranta skirtingai. Kiekvienu atveju yra vertinama atskirai, ar mokesčių administratoriui atliekant mokestinį patikrinimą buvo išlaikytas termino objektyvumo reikalavimas. Atkreiptinas dėmesys, jog mokestinį patikrinimą reglamentuojančios taisyklės pateikia rekomenduotiną patikrinimo laiką, pagal kurias, rekomenduotinas laikas vienam juridinio asmens kompleksiniam patikrinimui yra 30-60 darbo dienų, priklausomai nuo juridinio asmens dydžio, o fizinio asmens – 30 darbo dienų. Atsižvelgiant į tai, jog teminio mokestinio patikrinimo mastas yra mažesnis, judrinio asmens patikrinimui rekomenduojama skirti 20-40 darbo dienų, priklausomai nuo jo dydžio, o fizinio asmens – 20 darbo dienų. Tuo tarpu MAĮ yra numatytas maksimalus 90 dienų terminas pas mokesčių mokėtoją atliekamam mokestiniam patikrinimui, tačiau

terminas numatytas neskirstant į patikrinimo rūšis. Turint omenyje tai, kad rekomenduotinas teminis fizinio asmens mokesstinio patikrinimo terminas yra 20 darbo dienų, mokesčių administratorius pareigūnas turi teisę jį vykdyti 90 dienų pagal įstatymą. Toks reguliavimas sudaro galimybę mokesčių administratoriui piktnaudžiauti patikrinimo operatyvumu, tuo pačiu gali būti pažeidžiami mokesčių mokėtojo teisėti lūkesčiai, jog patikrinimas bus atliktas per objektyviai trumpiausią įmanomą laikotarpį. Be to, teismų praktikoje laikomasi pozicijos, jog jeigu mokesčių administratorius nesilaiko reikalavimo atlikti mokesstinį patikrinimą per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį, atsižvelgiant į konkrečios bylos kitas aplinkybes, tai gali būti vertinama kaip pagrindas atleisti mokesčio mokėtoją nuo visų ar dalies delspinigių, paskaičiuotų 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, mokėjimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje). Todėl mokesčių administratoriui nesilaikant mokesstinio patikrinimo objektyvumo, valstybė gali netekti priskaičiuotų delspinigių į biudžetą.

Faktinio mokesstinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę tikrinti mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokesčių mokėtojo veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius, įrengimus bei pagamintą produkciją ir kitus objektus, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo bei atskirų mokesčių mokėtojo pareigų vykdymo patikrinimu. Taigi, šioje teisės normoje numatytas apribojimas mokesčių administratoriaus pareigūnui, kadangi tokiu atveju, jeigu vykdomas teminis PVM patikrinimas, pareigūnas turi teisę tikrinti tik su šiuo patikrinimu susijusius dokumentus, pavyzdžiui, išrašomas ar gaunamas PVM sąskaitas – faktūras, sąskaitų registrus. Atitinkamai, mokesčių mokėtojui numatyta pareiga pateikti visus mokesčių administratoriaus reikalaujamus dokumentus, kompiuterinės apskaitos duomenis, reikiamus mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumui patikrinti. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas reikalaujamus dokumentus yra praradęs, mokesčių administratorius privalo mokesčių mokėtojui leisti juos atkurti ne per trumpesnę kaip 15 dienų terminą.

Kai patikrinimas atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje, mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę pasiimti iš mokesčių mokėtojo dokumentus, reikalingus patikrinimui atlikti. Šiuos dokumentus pareigūnas turi teisę laikyti pas save ne ilgiau kaip 30 dienų, išskyrus, jeigu:

- 1) mokesčių mokėtojas vengia pateikti dokumentus, kitokiu būdu trukdo mokesčių administratoriaus pareigūnui atlikti patikrinimą arba yra pagrįstos rizikos, kad dokumentai nebus išsaugoti;
- 2) naudojamos dvi ar daugiau apskaitos sistemos ir jų duomenys skiriasi;
- 3) nepateiktos dvi ar daugiau tikrinamo laikotarpio to paties mokesčio deklaracijos;
- 4) pažeistos ar nuimtos mokesčių administratoriaus plombos (antspaudai), uždėtos (uždėti) ant dokumentų saugojimo vietų;
- 5) tokia galimybė numatyta kituose įstatymuose.

Esant bent vienai iš šių aplinkybių, mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę dokumentus laikyti pas save iki mokestinio patikrinimo atlikimo pabaigos. Paimtieji dokumentai mokėtojui gali būti gražinami pažymėti asmeniniu patikrinimą atlikusio pareigūno spaudu, parašu ir data arba pažymėti kitomis žymomis. Kai paimamų dokumentų daug, pareigūnas žymas gali daryti tuose dokumentuose, pagal kuriuos nustato pažeidimus. Žymos turi būti daromos todėl, kad vėliau dokumentai, pagal kuriuos nustatyti pažeidimai, nebūtų klastojami, keičiami ir pan. Apie dokumentų žymėjimą turi būti įrašyta patikrinimo akte (Dėl Dokumentų paėmimo taisyklių ir..., 2004). Taip pat, mokesčių administratoriaus pareigūnas paimdamas dokumentus iš mokesčių mokėtojo privalo tai informinti dokumentų poėmio aktu. Be to, mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, o mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo leisti mokesčių mokėtojui pasidaryti paimamų dokumentų kopijas. Mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti minėtų kopijų tikrumą patvirtinti mokesčių administratoriaus pareigūno žyma.

Faktinio mokestinio patikrinimo etape gali nutikti įvairių situacijų, dėl kurių gali reikėti sustabdyti patikrinimą. Mokesčių administratorius turi teisę nuspręsti, ar stabdyti patikrinimą, tačiau ši teisė griežtai apribota, kadangi proceso stabdymas turi neišvengiamą įtaką patikrinimo trukmei. Mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas, jeigu:

- 1) patikrinimui užbaigti reikia informacijos iš kitų Lietuvos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų, centrinės ar teritorinės VMI, ar kitų asmenų, įskaitant atvejus, kai reikalinga informacija, surinkta baudžiamojoje byloje, ar mokesčių administratoriui pateikus nurodymą tikrinamam mokesčių mokėtojui pateikti reikalingą informaciją ir / ar dokumentus. Pabrėžtina, jog ši teisės norma reiškia, jog mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas ne tuomet, kai mokesčių administratoriui reikalinga informacija iš atitinkamų institucijų, bet tik tada, kai neturėdamas tos konkrečios informacijos mokesčių administratorius neturi galimybės faktiškai toliau to mokestinio patikrinimo tęsti (atlikti) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas

administracinėje byloje). Jeigu laukiama informacijos iš užsienio valstybių įstaigų bei institucijų ir atsakymas negaunamas per 6 mėnesius, sustabdytasis mokestinis patikrinimas turi būti tęsiamas, išskyrus atvejus, kai, vadovaujantis protingumo kriterijumi, tęsti mokestinį patikrinimą yra netikslinga (pvz., yra gautas užsienio valstybių įstaigų ir institucijų tarpinis atsakymas). Po mokestinio patikrinimo užbaigimo iš užsienio valstybių įstaigų ir institucijų gautame atsakyme pateikta informacija, turinti įtakos mokesčių apskaičiavimui, kuri nebuvo ir negalėjo būti žinoma mokestinio patikrinimo metu, vertinama, kaip naujai paaiškėjusios aplinkybės;

- 2) jeigu mokesčių mokėtojui skundo padavimo terminas dėl pirminio patikrinimo atnaujinamas, pradėtas pakartotinis patikrinimas turi būti sustabdomas;
- 3) mokesčių mokėtojas pateikia motyvuotą prašymą sustabdyti mokestinį patikrinimą dėl svarbių priežasčių (pavyzdžiui, dėl mokėtojo komandiruotės į užsienį, ligos ir pan.) ir nėra galimybės įgaliojimus atstovauti mokesčių mokėtojui suteikti kitam asmeniui;
- 4) išimtiniais atvejais mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas dėl mokestinį patikrinimą atliekančio mokesčių administratoriaus pareigūno ligos, kai sudėtinga ir / arba netikslinga jo pakeisti kitu mokesčių administratoriaus pareigūnu. Tačiau, jei tas pareigūnas serga ilgiau kaip 15 darbo dienų, mokestiniam patikrinimui užbaigti turi būti skiriamas kitas mokesčių administratoriaus pareigūnas.

Taigi, mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas tik tada, kai nėra objektyvių galimybių jo tęsti toliau. Baigtinis sąrašas patikrinimo stabdymo atvejų numatytas dėl to, kad nebūtų piktnaudžiaujama teise stabdyti ir kartu neišilgėtų jo trukmė. Todėl siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojo teisę į operatyvų patikrinimo procesą, LVAT išaiškino, jog mokesčių mokėtojas turi teisę skusti mokesčių administratoriaus sprendimą stabdyti patikrinimą. Atsižvelgus į tai, jog mokestinio patikrinimo sustabdymas prisideda prie mokestinio patikrinimo trukmės pailgėjimo ir dėl to mokesčio mokėtojo veikla yra trikdoma ilgiau, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus sprendimu, kuriuo mokestinis patikrinimas yra sustabdomas, mokesčių mokėtojui, dėl kurio toks sprendimas priimamas, yra sukeliama savarankiškos teisinės pasekmės – mokestinio patikrinimo procedūra yra sustabdoma ir galutinis sprendimas mokesčių administravimo procedūroje dėl mokestinio patikrinimo rezultatų nėra priimamas. Įvertinus tai, jog mokesčių administratoriaus sprendimas sustabdyti mokestinį patikrinimą daro įtaką asmens teisėms ir įstatymų saugomiems interesams, laikytina, jog mokesčių administratoriaus sprendimas sustabdyti mokestinį patikrinimą atitinka reikalavimus, keliamus teisės aktui, galinčiam

būti savarankišku administracinės bylos nagrinėjimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas administracinėje byloje). Išnykus aplinkybėms, dėl kurių mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas (pvz., gavus atsakymus iš atitinkamų Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų), mokestinis patikrinimas turi būti nedelsiant atnaujintas ir užbaigtas.

Faktinis mokestinis patikrinimas gali būti ir nutraukiamas, jeigu dėl objektyvių priežasčių faktinis mokestinis patikrinimas dar nepradėtas (pvz., neįmanoma surasti to mokėtojo ir yra tai patvirtinantys dokumentai) arba faktinis mokestinis patikrinimas yra pradėtas, tačiau dėl tam tikrų aplinkybių negali būti tęsiamas ir / ar užbaigtas (pvz., dėl teismo sprendimo / nutarties). Tokiu atveju mokestinį patikrinimą atliekantis mokesčių administratoriaus pareigūnas turi priimti motyvuotą išvadą patikrinimą nutraukti, o šią išvadą turi patvirtinti jo viršininkas (jo įgaliotas asmuo). Po patvirtinimo, apie patikrinimo nutraukimą per 5 darbo dienas reikia informuoti mokesčių mokėtoją ar jo atstovą, jeigu tam yra galimybė.

2.3. Mokestinio patikrinimo rezultatai

Atlikus kompleksinį ar teminį mokestinį patikrinimą, mokesčių administratoriaus pareigūnas turi informinti patikrinimo metu gautus rezultatus. Mokestinio patikrinimo rezultatai informinami patikrinimo aktu, kuriame nurodoma, kas buvo tikrinta, kokie tikrinimo veiksmai atlikti, kokios aplinkybės nustatytos patikrinimo metu ir svarbiausia daromos išvados, ar mokesčių administratorius, atsižvelgiant į patikrinimo tikslus (tikrintą konkretų mokestinį laikotarpį ir konkretų mokestį ar mokesčius), nustatė tam tikrų mokesčių įstatymų pažeidimų ar ne. Priklausomai nuo šios išvados patikrinimo akto rezultatai yra tvirtinami arba patikrinimo pažyma (kai pažeidimų nenustatyta), arba sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo (kai nustatyta pažeidimų). Šioje vietoje būtina pažymėti, kad patikrinimo aktas be jo patvirtinimo (patikrinimo pažymos ar sprendimo) teisinių padarinių mokesčių mokėtojui nesukelia, t. y. mokesčių administratorius patikrinimo akte nustatytų mokestinių nepriemokų išieškoti iš mokesčių mokėtojo negalės, negalios draudimas pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtoją už tą patį laikotarpį dėl to paties mokesčio, taip pat patikrinimo aktu mokesčių mokėtojui neskiriamos sankcijos už mokesčių įstatymų pažeidimus (Medelienė, 2007, p. 96-97).

Tad patikrinimo aktas yra procesinis dokumentas, kuriame išdėstomi nustatyti faktai, jei nustatomi mokestiniai pažeidimai, formuluojamas tam tikras kaltinimas bei fiksuojamos žinomos įrodinėjimo priemonės (Smalakienė, 2003, p. 115). Kitą dieną po

patikrinimo akto gavimo, mokesčių mokėtojas įgyja teisę teikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, jeigu jis nesutinka su akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus. Ši teisė mokėtojui garantuojama 30 dienų, per kurias jis gali teikti, keisti pastabas ar pateikti papildomas, o esant svarbioms priežastims, šis terminas mokesčių administratoriaus viršininko (jo atstovo) gali būti pratęsiamas dar 30 dienų. Nors mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir patvirtinimo taisyklių 111 punktą numato, jog atsisakymas pratęsti šį terminą gali būti skundžiamas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka, teismų praktikoje sutinkama priešinga nuomonė. LVAT byloje Nr. eA-1258-442/2020 teigė, jog mokesčių administratoriaus sprendimas dėl pastabų pateikimo termino pratęsimo (nepratęsimo) yra tarpinis sprendimas, kuriuo išspręstas procedūrinis klausimas, nesukeliantis pareiškėjui materialinio teisinio pobūdžio pasekmių ir tiesiogiai nesusijęs su jo materialinių teisių ar pareigų atsiradimu, pasikeitimu ar pasibaigimu mokesčių teisės srityje (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis administracinėje byloje). Todėl šioje byloje buvo nuspręsta, jog sprendimas nepratęsti termino yra neskundžiamas. Neskundžiamas yra ir pats patikrinimo aktas, kadangi kol jis yra nepatvirtintas, t. y. nepriimtas sprendimas dėl jo arba nesurašyta patikrinimo pažyma, tol jis niekaip nepažeidžia mokesčių mokėtojo teisių bei pareigų ir yra tarpinis procedūrinis sprendimas.

Jeigu atlikus mokestinį patikrinimą ir įvertinus gautus rezultatus nenustatomi jokie mokesčių įstatymų pažeidimai, rezultatai informinami patikrinimo pažyma. Mokesčių administratoriaus pareigūnas surašydamas patikrinimo pažymą gali priimti vieną iš dviejų sprendimų – patvirtinti patikrinimo aktą arba pavesti atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą. Be to, pareigūnas turi teisę priimti ir hibridinį sprendimą, t. y. dalį mokestinio patikrinimo patvirtinti, o likusią dalį pavesti tikrinti pakartotinai. Priėmus sprendimą atlikti pakartotinį patikrinimą, mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo nurodyti tokio sprendimo priežastis ir apskundimo tvarką. Patikrinimo pažyma yra surašoma ne vėliau kaip per 5 kalendorines dienas po patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojui dienos ir įteikiama mokesčių mokėtojui. Pažymėtina, jog patikrinimo pažyma taip pat patvirtinami likviduoto arba mirusio mokėtojo veiklos patikrinimo rezultatai, neatsižvelgiant į tai, ar buvo nustatyta mokesčių įstatymų pažeidimų, ar ne. Tokiais atvejais mokestinio patikrinimo rezultatai yra informinami patikrinimo pažyma, kuria yra konstatuojami nustatyti mokestinių įstatymų pažeidimai, atsiradusių mokestinių nepriemokų dydžiai ir kitos aplinkybės, apie kurias, pagal galimybes, turi būti informuojami mirusio asmens turto

paveldėtojai. Tais atvejais, kai patikrinimo pažyma yra konstatuojamos neigiamos mokestinės pasekmės, jos rezultatai gali įtakoti mirusio asmens turto paveldėtojų teises bei pareigas. Todėl paveldėtojai, kaip suinteresuoti asmenys bylos baigtimi, turi teisę įstoti į vykstantį procesą ir ginti jame savo teises tokia pat tvarka, kokia yra nustatyta mokestinių ginčų nagrinėjimui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. rugpjūčio 30 d. nutartis administracinėje byloje).

Tuo atveju, jeigu atlikus mokestinį patikrinimą nustatomi mokesčių įstatymų pažeidimai, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Bendriausia prasme, šiame dokumente nurodoma, kokie mokesčių įstatymai (jų straipsniai, dalys) buvo pažeisti, nustatytos nepriskaičiuotos mokesčių sumos, sumažinta (padidinta) pelno (nuostolio) suma. Sprendimas priimamas atsižvelgus į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos). Tuo tarpu, mokesčių administratoriaus pareigūnui numatyta pareiga pagrįsti priimamą (-us) sprendimą (-us) dėl patikrinimo akto ar atskirų patikrinimo rezultatų. Galiausiai dėstomojoje dalyje pareigūnas turi nurodyti skiriamos baudos dydį, kuris įvertinamas atsižvelgiant į patikrinimo metu nustatytus faktus ir kitas reikšmingas aplinkybes, pavyzdžiui, tinkamą bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi pareigos vykdymą. Išnagrinėjęs surašytą patikrinimo aktą, gautus rezultatus ir kitas aplinkybes, mokesčių administratorius, priimama sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo 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.

Sprendimą mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo surašyti per 35 kalendorines dienas nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojui, o jeigu pastarasis pasinaudoja teise teikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto – sprendimas priimamas per 30 kalendorinių dienų nuo tokių pastabų gavimo. Tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas atsisako savo teisės teikti pastabas dėl patikrinimo akto, pareigūnas turi teisę priimti sprendimą anksčiau. Pažymėtina, jog viešojo administravimo subjektui įstatyme nustatytas terminas, per kurį turi būti priimtas administracinis sprendimas, yra instrukcinio pobūdžio, todėl šio termino pasibaigimas nedaro negaliojančiu administracinio sprendimo, priimto pasibaigus šiam terminui. Įstatyme nustatyto termino, per kurį turi būti priimtas administracinis sprendimas, pasibaigimas nepaneigia viešojo administravimo subjekto kompetencijos priimti administracinį sprendimą ar atlikti kitus veiksmus, t.y. tiesiogiai

nesukuria neigiamų teisinių pasekmių, tik prailgina administracinį procesą. Viešojo administravimo subjektui praleidus įstatyme ar kitame teisės akte nustatytą administracinio sprendimo priėmimo terminą, galima konstatuoti viešojo administravimo subjekto neveikimą, tai suteikia teisę asmeniui ginti savo teises kreipiantis su skundu dėl neveikimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 27 d. nutartis administracinėje byloje). Tad jeigu mokesčių administratoriaus pareigūnas praleidžia 35 dienų terminą sprendimui dėl patikrinimo akto priėmimo, tai neatleidžia jo nuo pareigos priimti tokį sprendimą. Sprendimas dėl patikrinimo akto pasirašomas mokesčių administratoriaus pareigūno viršininko (jo įgalioto atstovo) ir vienas jo egzempliorius įteikiamas mokesčių mokėtojui.

Galiausiai, turint omenyje tai, jog sprendimu dėl patikrinimo akto yra patvirtinama, jog mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčių įstatymus, neišvengiama tai, jog už įstatymų pažeidimus yra apskaičiuojamos ir taikomos baudos bei delspinigiai. Išnagrinėjęs patikrinimo aktą ir visą su juo susijusią medžiagą bei mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos), mokesčių administratorius sprendime turi nurodyti apskaičiuotus delspinigius, baudos dydį bei motyvus, pagrindžiančius paskirtos baudos dydį faktą. Pagal MAĮ 139 str., jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu 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 šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas negali pagrįsti pajamų gavimo šaltinių, skiriama didesnė bauda, t. y. nuo 50 iki 100 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Atkreiptinas dėmesys, jog skiriant baudą yra vertinamos lengvinančios bei sunkinančios aplinkybės. Tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu, pavyzdžiui, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, savo noru sumoka nesumokėtus mokesčiai iki sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir *etc.*, tokie jo veiksmai būtų laikomi kaip atsakomybę lengvinančios aplinkybės. Atitinkamai, jeigu mokesčių mokėtojas trukdė mokesčių administratoriui atlikti mokestinį patikrinimą, nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, šie jo veiksmai būtų pripažinti kaip atsakomybę sunkinantys. Be to, kaip ir minėta prieš tai, už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, skaičiuojami delspinigiai. Šiuo metu Finansų ministras yra patvirtinęs 0,03

procentų dydžio delspinigius, kurie yra skaičiuojami už kiekvieną uždelstą sumokėti mokesčių dieną.

2.4. Pakartotinis patikrinimas

Remiantis MAĮ 118 str., pakartotinis mokesstinis patikrinimas yra toks patikrinimas, kuris atliekamas tikrinant:

- 1) tą patį mokesčių mokėtoją; ir
- 2) už tą patį mokesstinį laikotarpį; ir
- 3) jeigu buvo priimtas sprendimas, kuriuo buvo apskaičiuotos ir nurodytos sumokėti mokesčių sumos; arba
- 4) jeigu buvo surašyta patvirtinimo pažyma.

Esant šioms sąlygoms, mokesčių administratoriui yra draudžiama atlikti pakartotinį mokesstinį patikrinimą, išskyrus įstatyme numatytus atvejus, t. y.:

- 1) operatyvaus patikrinimo atveju;
- 2) atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos (kompetentingos institucijos) kreipimąsi arba su minėta institucija atliekant bendrą patikrinimą; atliekant mokesstinį patikrinimą dėl dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūrų;
- 3) kitais MAĮ nustatytais atvejais;
- 4) paaiškėjus naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams.

Analizuojant teismų praktiką, pastebėtina, jog mokesčių mokėtojai paprastai kelia pakartotinio patikrinimo pagrįstumo klausimą pagal trečiąją ir ketvirtąją aplinkybes. Nagrinėjant trečiąją aplinkybę, LVAT yra pažymėjęs, kuomet nelaikoma, jog mokesstinis patikrinimas atliekamas pakartotinai, pavyzdžiui, mokesčius ginčus nagrinėjanti institucija, išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo skundą, pagal teisės aktais suteiktus įgaliojimus gali pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą nesilaikydama MAĮ 118 str. 1 d. nustatytų sąlygų, nes toks sprendimas (pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą) suponuoja, kad teisinės galios netenka mokesčių administratoriaus sprendimas dėl atitinkamo patikrinimo akto patvirtinimo ir MAĮ 118 str. 1 d. nustatyti apribojimai tampa nebeaktualūs, kadangi nelieka įsiteisėjusio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl atitinkamo mokesstinio laikotarpio (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gegužės 8 d. nutartis administracinėje byloje).

Tuo tarpu analizuojant apie ketvirtąją aplinkybę, pastebėtina, jog šis pagrindas atlikti pakartotinį patikrinimą yra taikomas dažniausiai. LVAT yra konstatavęs, jog naujomis aplinkybėmis, kurios būtų pakartotinio patikrinimo pagrindas, gali būti tik tokios aplinkybės, kurios: 1) egzistavo pirminio mokestinio patikrinimo metu; 2) nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui tiek atliekant mokestinį patikrinimą, tiek priimant sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo arba patvirtinant patikrinimo rezultatus patikrinimo pažyma, tiek mokestinio ginčo nagrinėjimo metu iki galutinio sprendimo mokestiniame ginče priėmimo, jeigu sprendimas dėl patikrinimo akto patikrinimo buvo apskūstas įstatymų nustatyta tvarka; 3) gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams. Kiekvienu atveju nustačius šių kriterijų visumą, mokesčių administratorius įgyja teisę atlikti pakartotinį patikrinimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 20 d. sprendimas administracinėje byloje). Vertinant pakartotinio mokestinio patikrinimo pagrįstumą šiuo pagrindu, atsižvelgiama į tai, ar pirminio patikrinimo metu mokesčių administratorius išties neturėjo galimybių nustatyti ir įvertinti šių aplinkybių, taip pat į tai, ar mokesčių administratorius atliko visus reikiamus veiksmus išsiaiškinti tokias aplinkybes.

Nors sprendimas atlikti pakartotinį patikrinimą nėra sveikintinas ir vertinamas neigiamai, nes taip užkraunama papildoma našta mokesčių mokėtojui, naudojami valstybės biudžeto ištekliai ir *etc.*, tačiau LVAT praktikoje galima sutikti ir iš dalies teigiamų išsiaiškinimų. Sprendimas pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją priimamas, be kita ko, tais atvejais, kai pirminio patikrinimo metu yra padaryta tyrimo spragų ir yra reali galimybė jas užpildyti pakartotinio mokestinio patikrinimo metu arba tikslinga surinkti papildomus konkrečius faktinius duomenis ir pan. Pakartotinis patikrinimas užtikrina teisingumo, protingumo ir gero administravimo principų laikymąsi, savo ruožtu faktinių duomenų stoka neabejotinai gali sąlygoti nevisapusiško bei neobjektyvaus sprendimo priėmimą, o taip pat ir galimų teisminių ginčų kilimą ateityje (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, papildomas patikrinimas atliekamas, kai tikrinami nepatikrinti, bet turintys išskirtinę reikšmę ginčo bylai faktai ir aplinkybės, kurie turėjo būti nustatyti ir užfiksuoti pirminio patikrinimo metu, tačiau to nebuvo padaryta (Smalakienė, 2001, p.85).

Taigi, mokesčių administratorius turi teisę atlikti mokesčių mokėtojo pakartotinį patikrinimą tik esant įstatyme numatytiems pagrindams. Pagal apimtį pakartotinis patikrinimas gali būti dalinis – kai tikrinama tik dalis ankstesnio patikrinimo metu patikrintų mokesčių rūšių arba tik dalis tikrinto laikotarpio ir gali sutapti su prieš tai buvusiu mokestiniu patikrinimu, t. y. naujo patikrinimo apimtis pagal tikrinamus

laikotarpius ir mokesčių rūšis sutampa su prieš tai buvusiu mokestiniu. Galiausiai, tokios procedūros pakartojamumas yra griežtai apribotas baigtiniu sąrašu pagrindų, tačiau, šiuo atžvilgiu pastebėtina, jog nuo pirminio patikrinimo pabaigos (ar nuo paskutinio sprendimo mokestinime ginče priėmimo dienos) praėjus daugiau kaip 10 metų, šios išimtys yra netaikomos ir mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas pakartotinai.

Tad mokestinis patikrinimas prasideda išrašius pavedimą tikrinti mokesčių mokėtoją. Mokesčių mokėtojas gauna pranešimą iš mokesčių administratoriaus, kuriuo jis informuojamas apie jo atžvilgiu prasidėjusį mokestinį patikrinimą. Faktinio mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius turi teisę duoti nurodymus mokesčių mokėtojui, atvykti į mokesčių mokėtojo patalpas, tikrinti jo dokumentus ir techninius išteklius, siekiant surinkti ir išanalizuoti informaciją. Mokestinio patikrinimo rezultatai fiksuojami patikrinimo akte, kuris, nenustačius mokesčių įstatymų pažeidimu, patvirtinamas patikrinimo pažyma, o nustačius mokesčių įstatymų pažeidimus – priimant sprendimą dėl patikrinimo akto. Tam tikrais išimtiniais atvejais yra galimas pakartotinis to paties mokesčių mokėtojo, už tą patį laikotarpį patikrinimas.

3. Mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčio apskaičiavimas

Nors mokestinio patikrinimo, kaip vienos iš mokesčių administravimo procedūrų, tikslas yra kontroliuoti, kaip mokesčiai yra apskaičiuojami, deklaruojami ir sumokami į valstybės biudžetą, visa mokestinio patikrinimo procedūra yra nukreipta būtent į mokesčių apskaičiavimą ar perskaičiavimą, todėl pradėjus mokestinį patikrinimą kartu prasideda ir mokesčių administratoriaus vykdomas mokesčių apskaičiavimas ar perskaičiavimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje). Bendra taisyklė yra ta, jog mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Šiuo aspektu pažymėtina, kad, remiantis nuoseklia administracinių teismų praktika, minėtas senaties terminas skaičiuojamas nuo pavedimo tikrinti surašymo dienos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje). Pastebėtina, jog šiuo atveju praktikoje yra susiformavusi tam tikra problematika, kuomet mokesčių administratoriui turi teisę iš dalies piktnaudžiauti ilgesniu patikrinimo laikotarpiu. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius, iš anksčiau išsirikęs tikrintinus mokesčių mokėtojus, išrašo pavedimą tikrinti metų gale – gruodžio mėnesį, ir tokiu atveju jis teisiškai turi galimybę tikrinti mokesčių mokėtoją visus einamuosius ir trejus paskutinius kalendorinius metus. Tuo tarpu jeigu pavedimas tikrinti būtų išrašomas nedelsiant, pavyzdžiui, metų viduryje – birželio mėnesį, mokesčių administratorius turėtų teisę tikrinti ne visus einamuosius metus, o tik nuo birželio mėnesio, t. y. nuo pavedimo išrašymo. Pažymėtina, kad reikalavimas mokesčius apskaičiuoti ar perskaičiuoti už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus negalioja tik pakartotinio patikrinimo metu, kadangi tokiu atveju tikrinamas tas pats laikotarpis, kuris buvo tikrinamas pirmąjį kartą ar tik dalis jo. Be to, MAĮ 68 str. pateikia ir specialių atvejų, kuomet mokestis gali būti apskaičiuojamas ar perskaičiuojamas ne tik už praėjusius trejus metus, bet ir už penkerius ar net dešimt.

Atlikdamas mokestinį patikrinimą, mokesčių administratoriaus pareigūnas gali apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokėtiną mokestį besiremdamas pastarojo pateiktomis ataskaitomis, sąskaitų registrais, deklaracijomis ir kitais dokumentais. Tačiau tam tikrais atvejais, atliekant mokesčių mokėtojo mokestinį patikrinimą paaiškėja, jog, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas siekdamas mokestinės naudos sudarė fiktyvius sandorius, netvarkė apskaitos, neteikė deklaracijų, nesaugojo dokumentų ir pan., tad šiais atvejais mokesčių administratoriaus pareigūnas būna įpareigotas

mokesčius apskaičiuoti taikant specialius apskaičiavimo būdus, t. y. taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pagal gautus dokumentus iš kitų valstybės institucijų, konstatuojančius, jog buvo pažeisti mokesčių įstatymai. Taikant specialiuosius mokesčių apskaičiavimo būdus atsiranda pareigų abejoms pusėms, o konkrečiau, mokesčių administratorius privalo pateikti įrodymus, kuriais grindžiant priėmė sprendimą nustatyti tam tikrą mokesčio sumą, o mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su tokiu mokesčio apskaičiavimu – pateikti paneigiančius mokesčių administratoriaus sprendimą įrodymus. Šiuo atžvilgiu, LVAT yra ne kartą yra konstatavęs, kad įrodinėjimo pareiga (lot. *onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Pirmiausia būtent mokesčių administratorius turi pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą ir teisingumą. Tik nustačius, kad mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas neįvykdė pareigos nuginčyti mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje).

Mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Susitarimo metu šalys išsprendžia kilusį ginčą, užkertama kelią kilti mokestiniam ginčui ateityje, išsprendžia mokestinės prievolės klausimą arba kitus ginčytinus klausimus (Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių..., 2005). Toks susitarimas mokestinio patikrinimo kontekste gali būti inicijuojamas ne anksčiau kaip po to, kai mokesčių mokėtojas supažindinamas su patikrinimo akto projektu arba per rašytinių pastabų pateikimo terminą. Susitarimą gali inicijuoti tiek mokesčių mokėtojas, besikreipiant raštu į patikrinimą atlikusį mokesčių administratoriaus pareigūną ir išreiškiant norą pasirašyti susitarimą arba pateikti pastabose dėl surašyto patikrinimo akto. Taip pat, pasiūlymą pasirašyti susitarimą mokesčių mokėtojui gali pateikti ir mokesčių administratoriaus vardu darbo grupė, tokiu atveju mokesčių administratorius parengia ir mokesčių mokėtojui išsiunčia pasiūlymą atvykti į derybas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Gavęs mokesčių mokėtojo pasiūlymą sudaryti susitarimą, mokesčių administratorius per 20 darbo dienų išnagrinėja tokį pasiūlymą bei nusprendžia, ar yra pagrindas pradėti derybas. Dėl svarbių priežasčių šis terminas gali būti pratęstas iki 40 dienų. Apie savo sprendimą mokesčių administratorius privalo informuoti mokesčių mokėtoją per 5 darbo dienas nuo sprendimo priėmimo dienos. Galiausiai įvyksta derybos, kurių metų mokesčių mokėtojas ir mokesčių

administratorius derasi dėl susitarimo sąlygų ir jeigu susitaria, mokesčių administratorius per 20 darbo dienų (gali būti pratęsta iki 40 darbo dienų) nuo derybų pabaigos datos parengia susitarimo projektą ir pateikia jį pasirašyti mokesčių administratoriaus vadovui (arba jo įgaliotam asmeniui) bei mokesčių mokėtojui. Jeigu šalims nepavyksta susitarti, derybos yra nutraukiamos. Pagrindinė esmė šio susitarimo yra ta, jog mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui pasirašius susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius praranda teisę apskaičiuoti didesnę sumą, negu nurodyta pasirašytame susitarime. Bendrai vertinant, tokia procedūra kaip mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus derybos yra palanki abejoms šalims, kadangi jų metu gali būti pasiekiamas abi šalis tenkinantis sprendimas ir taip išvengiamas teisminis procesas.

3.1. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą

Pagal MAĮ 10 str., mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Todėl mokesčių administratorius yra įpareigotas nuodugniau analizuoti vertindamas mokesčių mokėtojo veiklos turinį, o ne apsiriboti formalia jos išraiška. Turinio viršenybės prieš formą principas taikytinas skaičiuojant mokesčius, kai sudaromi apsimestiniai sandoriai (angl. sham transactions), t. y. tokie sandoriai, kurie skirti kitam sandoriui pridengti. Pavyzdžiui, darbdavys, siekdamas mokėti į biudžetą mažesnę fizinio asmens pajamų mokestį ir išvengti socialinio draudimo įmokų, darbuotojui vietoj darbo užmokesčio moka nuompinigius už neva jam išnuomotą automobilį, kuriuo naudojasi pats darbuotojas. Turinio viršenybės prieš formą principas taip pat taikytinas tariamiems sandoriams (angl. fictitious transactions), t. y. sandoriams, sudarytiems tik dėl akių, neketinant sukurti teisinių pasekmių. Tokie sandoriai dar vadinami fiktyviais (Paulauskas, 2006, p. 29). Taigi, mokesčių administratoriui atlikęs mokestinį patikrinimą ir nustatęs, jog mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą.

Analizuojant LVAT praktiką, galima išskirti 2 sąlygas, kurioms esant, gali būti taikomas turinio prieš viršenybės principas apskaičiuojant mokestį, t. y.:

- 1) būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą. Iš tiesų joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje);
- 2) pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius. Ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugpjūčio 4 d. nutartis administracinėje byloje).

Tad mokesčių administratorius mokestį gali apskaičiuoti taikydamas turinio prieš viršenybės principą, kuomet nustato, kad mokesčių mokėtojas sudarydamas sandorį (ūkinę operaciją) siekė išimtinai tik mokestinės naudos ir mokesčių administratorius tai gali įrodyti. Taikant turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal MAĮ 69 str., 1 d. nustatytas taisykles, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvių veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos

vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Atkūrus iškreiptas ir (ar) slepiamas aplinkybes, šios aplinkybės turi būti kvalifikuojamos pagal atitinkamas (mokesčių) įstatymų nuostatas, o tai *inter alia* reiškia, jog ir subjektas, atsakingas už atitinkamų mokestinių prievolių įvykdymą, turi būti identifikuojamas būtent pagal atitinkamas mokesčių įstatymų nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje).

Paprastai praktikoje vyrauja problema, kuomet mokesčių mokėtojai piktnaudžiaudami mokesčių įstatymais, naudojami 0% PVM taikymu, sudarydami formalius sandorius, kurie realiai neįvyksta. Taip pat, mokesčių mokėtojai dažnai naudojami tiek PVM, tiek pelno mokesčio atskaita, į kurią įtraukia realiai nepatirtas išlaidas. Siekiant pateikti praktinių pavyzdžių, kuomet mokesčių administratorius taiko turinio viršenybės prieš formą principą, LVAT byloje Nr. A-26-602/2015 priėmė sprendimą, jog mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo mokestį taikydamas minėtą principą. Šioje byloje buvo nustatyta, jog pareiškėjas buvo sudaręs penkiolika transporto priemonių nuomos sutarčių, pagal kurias darbuotojai pareiškėjui teikė vairavimo ir techninės priežiūros paslaugas, savo lėšomis pylė kurą ir pan. Pareiškėjas darbuotojams priskaičiavo 59 897,25 Lt nuomos mokesčio pagal darbuotojams priklausančių ir nepriklausančių transporto priemonių nuomos, teikiant vairavimo ir techninės priežiūros paslaugas, sutartis, nuo kurio išskaičiavo 15% gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) ir 6% privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD). Mokesčių administratorius atlikęs mokestinį pareiškėjo patikrinimą nustatė, jog išmokos pagal transporto priemonių nuomos sutartis iš tikrųjų buvo darbuotojams su darbo santykiais susijusios pajamos. Konstatavus, kad, sudarant tokias sutartis, buvo siekiama mokestinės naudos, t. y. išmokėti papildomą darbo užmokestį, kuris būtų apmokestinamas palankesniu mokestiniu režimu: nuo išmokų išskaičiuojant mažesnes GPM įmokas iki nemokant VSD įmokų ir įmokų į garantinį fondą. LVAT patvirtino mokesčių administratoriaus poziciją, jog pareiškėjo ir jo darbuotojų sudarytomis transporto priemonių nuomos sutartimis buvo siekiama iš dalies atsiskaityti už darbą, t. y. mokesčių administratorius pagrįstai pajamas, gautas pagal transporto priemonių nuomos sutartis, priskyrė pajamoms, gautoms iš darbo santykių, bei papildomai apskaičiavo į valstybės biudžetą mokėtinas GPM ir VSD įmokas bei įmokas į Garantinį fondą. Teismo vertinimu, transporto priemonių nuomos sutartys buvo sudarytos fiktyviai,

siekiant jomis pridengti mokestinės naudos siekimą, todėl mokesčių administratorius atkūrė iškreipiamas aplinkybes ir pareiškėjui apskaičiavo mokėtinus mokesčius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. sausio 26 d. nutartis 43 administracinėje byloje). Kitas pavyzdys, kada LVAT konstatavo, jog egzistavo sąlygos, numatytos MAĮ 69 str. 1 d., leidžiančios mokesčių administratoriui neatsižvelgti į formalią pareiškėjo veiklos išraišką ir vertinti turinį, buvo byloje Nr. eA-1390-438/2021. Šioje byloje buvo nagrinėjama, ar individualios įmonės savininkas suteikė paskolas 4 054 680 Eur sumai savo įmonei. Nagrinėjamu atveju, įmonė 1 338 047 Eur dydžio palūkanas savo savininkui už pastarojo suteiktas paskolas, o šias palūkanas pagal PMĮ 17 str. 1 d. nuostatas priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Byloje buvo nustatyta, jog, remiantis buhalterinės apskaitos duomenimis, nesutampa paskolų sutarčių sudarymo ir jų įvykdymo momentai, nes sutarčių sudarymo metu nebuvo perduotos paskolų sumos, jos nebuvo pervestos į įmonės sąskaitas nei grynaisiais pinigais, nei banko pavedimais. Įmonės savininkas metų eigoje, trūkstant apyvartinių lėšų įmonei, pervesdavo pinigus įmonei, vėliau, kitų metų pradžioje, formaliai buvo sudaromos tarp įmonės ir jo paties paskolų sutartys. Tad, galiausiai, buvo nuspręsta, jog suteiktos paskolos yra formalaus pobūdžio, nes paskolos įmonei iš tikrųjų nebuvo suteiktos. Dėl to įmonės patirtos (apskaitytos) palūkanų sąnaudos nėra susijusios su įmonės komercine veikla, kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos ir turi būti apmokestintos pelno mokesčiu (toliau – PM) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje). Tad šiuo atveju, mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, pagrįstai apskaičiavo mokėtiną PM, delspinigius ir baudą.

Nustačius klaidą ar formalių reikalavimų nesilaikymą, mokesčio apskaičiavimas turi būti atliekamas pagal Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 2 dalį, nustatančią, kad tais atvejais, kai, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, mokesčių mokėtojas suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Vadinasi, vien formalus apskaitos dokumentų trūkumas, kai ūkinės operacijos realumas (turinys) nekelia abejonių, nėra besąlyginė vada paneigti mokesčio mokėtojo teisei į tam tikrą mokestinę lengvatą ar atitinkamo mokesčio atskaitą (Puzinskaitė, 2013, p. 42). Tad jeigu mokesčių mokėtojas suklysta pildydamas deklaraciją ar įformindamas apskaitos dokumentus, jo mokestinė prievolė apskaičiuojama pagal jo veiklai turiniui taikytinus mokesčių įstatymus.

3.2. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Dėl įvairių priežasčių gali susidaryti ir tokia situacija, kai mokesčio mokėtojas mokesčio administratoriui nepateikia mokesčio deklaracijos, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus duomenis apie savo arba įmonės turtą, pajamas, pelną ar jų naudojimą, kai mokesčio mokėtojas nepateikia buhalterinės apskaitos dokumentų, registų arba pateikia juos ne visus, kai mokesčio mokėtojas neturi dokumentų, reikalingų mokesčiui apskaičiuoti ir pan. Mokesčiai ir tokiais atvejais turi būti apskaičiuoti ir sumokėti. Kad galima būtų apskaičiuoti, kokio dydžio konkretų mokestį turi mokėti konkretus mokesčio mokėtojas, turi būti nustatytas konkretus apmokestinamasis objektas, šis objektas turi būti įvertintas pinigų suma, t. y. turi būti nustatytas (apskaičiuotas) konkrečios mokesčio bazės dydis (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas). Tokiems atvejams sureguliuoti, yra priimtas VMI įsakymas „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), kuriame nustatyta tvarka, kaip mokesčių administratorius turi apskaičiuoti mokestį pagal savo atliktą įvertinimą.

Analizuojant MAĮ 70 str. 1 d. darytina išvada, jog mokestinį patikrinimą atliekantis pareigūnas mokesčio įvertinimą atlieka tik esant dvejoms sąlygoms kartu, t. y., jeigu mokesčio neįmanoma apskaičiuoti įprastine tvarka ir jeigu mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigą. Vertinant pirmąją sąlygą, laikoma, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas:

- 1) apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais);
- 2) bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais);
- 3) tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų);

- 4) saugant apskaitos ar kitus dokumentus (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais) (Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių..., 2004).

Pakanka nustatyti bent vieną iš šių faktų ar aplinkybių, kurie rodo, jog mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas, ir viena iš dvejų sąlygų mokesčio apskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą laikoma išpildyta. Vertinant antrąją sąlygą, LVAT yra pasisakęs, jog nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Ši sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje). Įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka mokėtino mokesčio dydžiai nustatomi, remiantis pirminiais ir tiesioginiais, turinčiais juridinę galią įrodymais. Paprastai tai yra buhalterinės apskaitos dokumentai, sandoriai ir pan. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 nutartis administracinėje byloje). Iš to seka išvada, jog tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas (netvarko apskaitos, įrašo neteisingus duomenis į deklaracijas, *etc.*), mokesčių administratorius neturi galimybės mokesčio apskaičiuoti įprastine tvarka.

Mokesčių administratorius mokesčius pagal savo įvertinimą gali apskaičiuoti dvejopai: taikydamas savo nustatytus įvertinimo metodus (nustatytus Taisyklėse), arba jų netaikydamas. Metodų nustatytų Taisyklėse jis negali taikyti tuomet, kai disponuoja pakankama informacija, kuria remiantis gali atkurti tikrąsias ūkinių operacijų aplinkybes bei pakankamai tiksliai apskaičiuoti mokėtinų mokesčių sumas. O kai turima informacija yra nepakankama tokio pobūdžio skaičiavimams atlikti, jis mokėtinų mokesčių sumas gali apskaičiuoti remdamasis, ekonomikos – finansų srityje taikomais teorinio pobūdžio skaičiavimo būdais, kuriuos parenka, atsižvelgdamas į turimos informacijos kiekį, pobūdį, šaltinius ir pan. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 6 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuodamas mokesčius taikyti Taisyklėse nustatytus metodus tik tada, kai jų neįmanoma apskaičiuoti įprastine tvarka. Metodai, kurių pagalba mokesčių administratorius gali apskaičiuoti

mokestį, yra grynosios vertės, išlaidų, palyginamasis, analogijos, lėšų bankų sąskaitose, ekonominių modelių. Praktikoje pasitaiko problemų, kuomet mokesčių administratorius pritaiko šiuos metodus, siekdamas apskaičiuoti mokestį, nors turi pakankamai informacijos, jog galėtų tiksliai apskaičiuoti mokesčio sumą, tačiau per aplaidumą jos neįvertina.

Be kita ko, atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtinais ir galimais apskaičiavimais. LVAT yra konstatavęs, kad MAĮ 70 str. 1 d. norma yra skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokesstinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo ir teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių vertinimo kriterijų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. sprendimas administracinėje byloje). Taigi, mokesčių administratorius nebūtinai tiksliai turi nustatyti mokėtino mokesčio sumą, tačiau tai jo neatleidžia nuo pareigos pagrįsti, kaip jis tokią sumą apskaičiavo. Analizuojant Lietuvos teismų praktiką pastebima problematika, kuomet mokesčių administratoriai nepagrįstai apskaičiuoja mokestį, savo išvadas grindžiant prielaidomis ar neįvertinant visų aplinkybių. Vienas tokių atvejų pastebėtinas LVAT byloje Nr. A-300-492/2016, šioje byloje mokesčių administratorius atliko mokesstinį patikrinimą ir pareiškėjai papildomai apskaičiavo GPM, PSD įmokų sumą, taip pat delspinigius bei baudą. Šį apskaičiavimą grindė tuo, jog patikrinimo metu buvo nustatyta, kad jos ir jos sutuoktinio tikrinamuoju laikotarpiu patirtos išlaidos grynais pinigais viršijo disponuojamas, deklaruotas pajamas, t. y. buvo konstatuota, kad pareiškėja patirdama išlaidas naudojo pajamas, kurių šaltinis mokesstinio patikrinimo metu nebuvo nustatytas. Nagrinėjamu atveju LVAT nustatė, jog mokesčių administratorius neįvykdė pareigos pagrįsti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą apskaičiuotus mokesčius. Grindžiant skaičiavimais teiginį, kad mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, be teisėto pagrindo į pareiškėjos išlaidas buvo įtraukti vidutiniai statistinių vartojimo išlaidų dydžiai, t. y. įrodant pagrindą apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikomi ne objektyvūs, pagrįsti duomenys, o orientaciniai išlaidų dydžiai, kas galėtų būti diskusijos objektu. Byloje nesurinkta duomenų, kad buvo bandoma nustatyti realias pareiškėjos išlaidas, todėl teismas pripažino, jog toks pajamų ir išlaidų nustatymas negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu bei atitinkančiu protingumo ir

teisingumo kriterijus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje).

Analizuojant praktinius pavyzdžius, kada mokesčių administratorius apskaičiuoja mokesčių pagal savo įvertinimą, galima išskirti LVAT bylą Nr. eA-1865-438/2020, kurioje buvo nustatyta, jog pareiškėjas, prekiaujantis automobiliai, automobilių pirkimo-pardavimo sutartyse ir PVM sąskaitose faktūrose nurodė mažesnes automobilių pardavimo kainas negu iš tikrųjų pardavė, tuo pačiu ir mokesčių deklaracijose nurodė mažesnes pajamas, taip nusišaldamas dalį gautų pajamų, nuo kurių nesumokėjo į biudžetą minėtų mokesčių. Nagrinėjamu atveju automobilių pirkimo-pardavimo sandoriai ir PVM sąskaitos faktūros yra pirminiai, tiesioginiai ir leistini įrodymai, kuriais remiantis galima įprastine tvarka nustatyti mokesčio bazę bei apskaičiuoti mokėtinus mokesčius. Minėta, kad mokesčių administratorius turėjo surinkęs duomenų duodančių pagrįstą pagrindą abejonei dėl šiuose įrodymuose užfiksuotų aplinkybių tikrumo. Byloje kitų duomenų, kurie patvirtintų arba paneigtų šiuose įrodymuose užfiksuotų aplinkybių tikrumą, nesurinkta. Tokio pobūdžio įrodymų iš esmės nepateikė ir pareiškėjas, šiuo atveju jis teikia bendro pobūdžio teiginius, jų nepagrįsdamas kitais leistiniais įrodymais. Tai lemia, kad pagal pagrįstas abejones keliančius pirminius, tiesioginius ir leistinus įrodymus mokėtino mokesčio dydžio nebuvo galima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir to padaryti nebuvo galima dėl pareiškėjo galimai netinkamai vykdytos pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka, todėl mokesčių administratorius pagrįstai mokesčių apskaičiavo pagal savo įvertinimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje).

Dar vienoje byloje Nr. eA-2077-442/2021 LVAT pripažino, jog mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo pareiškėjui papildomą PM, atlikęs įvertinimą. Šioje byloje buvo nustatyta, jog pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu savo buhalterinėje apskaitoje neapskaitė dalies įsigytų iš Lenkijos įmonės prekių (dėvėtų drabužių) ir transporto paslaugų. Nustačius, jog pareiškėjas netinkamai tvarkė apskaitą, t. y. į ją neįtraukė dalies iš kitos įmonės įsigytų prekių bei paslaugų, ši aplinkybė yra vertinama kaip pakankamas pagrindas vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 d. nuostatomis apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pažymėtina, jog buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius). Tad

mokesčių administratorius pareiškėjui mokėtinus mokesčius apskaičiavo taikydamas ekonominių modelių metodą. Iš mokestinio patikrinimo akto matyti, kad šio metodo pagalba buvo nustatyta pareiškėjo galima ūkinės veiklos apimtis, iš jos gautos pajamos bei jų dalis, nuo kurios nebuvo sumokėti mokesčiai. Taigi mokesčių administratorius, nustatydamas pareiškėjui priklausančias mokėti mokesčių sumas, panaudojo teisės aktais leistinus bei tinkamus tokių duomenų surinkimo ir nustatymo metodus. Kaip jau buvo minėta, duomenys, kurie gauti panaudojus bei pritaikius specialias žinias, paprastai turi būti paneigiami tokių pat žinių pagrindu. Kadangi pareiškėjas tokių įrodymų byloje neteikia, todėl įrodymų vertinimo prasme darytina išvada, kad jis nustatyta tvarka nepaneigė mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių dėl pareiškėjo nesumokėtų mokesčių apimties ir jų dydžio (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, jeigu mokesčių mokėtojas neskundžia mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį apskaičiuotas mokestis pagal atliktą mokesčių administratoriaus įvertinimą arba neįrodo, jog mokestis apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė.

3.3. Mokesčio apskaičiavimas pagal kitų valstybės institucijų dokumentus

Pirmiausia, remiantis MAĮ 30 str. 2d., Lietuvos Respublikos valstybės, savivaldybių institucijos ir įstaigos privalo teikti mokesčių administratoriui visapusišką pagalbą, taip pat pranešti apie mokesčių įstatymų pažeidimų požymių turinčias veikas, kai tai tapo žinoma minėtoms įstaigoms ir institucijoms atliekant savo funkcijas. Taigi, visos valstybės bei savivaldybės institucijos bei įstaigos kartu bendradarbiauja siekiant ir vykdant teisingumą valstybėje. Vienas iš tokių atvejų yra kuomet valstybės institucijos, kurios atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus, vykdydamos savo funkcijas, konstatuoja mokesčių įstatymų pažeidimą. Turint omenyje tai, kad tokios valstybės institucijos nėra įgaliotos veikti mokesčių administravimo srityje, jos turi pareigą pranešti mokesčių administratoriams apie tokį pažeidimą. Tokia institucija gali būti, pavyzdžiui, FNNT, kadangi ji pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, todėl pagal MAĮ 72 str. nuostatas mokesčių administratorius turi teisę, remdamasis FNNT dokumentais, apskaičiuoti nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti baudas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą. Pažymėtina, jog surašant patikrinimo aktą pagal iš kitų valstybės institucijų gautus aktus ar kitus dokumentus, su pavedimu tikrinti mokesčių mokėtojas gali būti nesupažindinamas, pranešimas apie mokesstinį patikrinimą jam nesiunčiamas, tačiau mokesčių mokėtojas laisvos formos raštu informuojamas, kad pagal atitinkamos valstybės įstaigos ar institucijos dokumentus jam apskaičiuojamas mokesčių ir surašomas patikrinimo aktas, taip pat informuojama, kad jis turi teisę teikti pastabas ir paaiškinimus dėl tikrinamo dalyko (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo...). Be to, tais atvejais, kai iškyla abejonių dėl šių institucijų apskaičiavimų pagrįstumo ir teisingumo, mokesčių administratorius turi teisę jų pareikalauti atlikti pakartotinį patikrinimą konkrečiai nurodydamas, dėl ko nesutinkama. Ši teisė mokesčių administratoriui yra suteikta dėl to, kad būtent jis prisiima visą prisiima visą atsakomybę dėl mokesčio apskaičiavimo teisingumo, o ne valstybės institucija, todėl jis privalo būti itin apdairus. Kartu atkreiptinas dėmesys ir į pačią įstatymo formulotę, jog mokesčių administratorius turi teisę, ne pareigą, apskaičiuoti mokesčių pagal kitų valstybės institucijų dokumentus. Mokesčių administratorius, gavęs iš kitų valstybės institucijų dokumentus, teigiančius apie mokesčių įstatymų pažeidimą, turi teisę ir pats šiuo atžvilgiu inicijuoti ir atlikti mokesstinį patikrinimą. Tokiu atveju, atlikęs mokesstinį patikrinimą ir surašydamas patikrinimo aktą, mokesčių administratoriaus pareigūnas gali remtis iš kitų valstybės institucijų gautais dokumentais.

Analizuojant MAĮ 72 str. taikymą teismų praktikoje pirmiausia pastebėtina tai, jog tokių bylų yra mažai, o tai signalizuoja retą šio straipsnio taikymą praktikoje. LVAT byloje Nr. A-2708-602/2021 pareiškėjui – individualiai įmonei buvo apskaičiuotos PVM ir pelno mokesčio sumos bei delspinigiai. Pareiškėjas šioje byloje nesutiko su tuo, kad mokesčių administratorius taikydamas MAĮ 72 str. 1 d. nuostatas, apskaičiuodamas pareiškėjo mokesčines prievoles rėmėsi įsiteisėjusiame Šiaulių apygardos teismo nuosprendyje baudžiamojame byloje ir ikiteisminio tyrimo medžiagoje (FNNT specialistų išvadose) nustatytomis aplinkybėmis, kuriose konstatuota, jog pareiškėjo – individualios įmonės savininkas – G. A., siekdamas nuslėpti mokesčius, nepateikė pareiškėjui buhalterinės apskaitos dokumentų, dėl ko pareiškėjas 2013 m. buhalterinės apskaitos registruose apskaitė ne visas gautas pajamas ir nuo jų neapskaičiavo PVM. Patikrinimo metu konstatuota, kad įsiteisėjusiame Teismo nuosprendyje patvirtinti faktai pagal FNNT darbuotojų surinktus kriminalinės žvalgybos duomenis, FNNT specialistų išvadas ir paaiškinimų duomenis, jog 2013 m. sausio – gruodžio mėn. pareiškėjas pardavimo / pirkimo ūkinių operacijų neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais ir dėl to neištraukė

į pareiškėjo buhalterinę apskaitą parduotų gaminių, įsigytų bei nenustatytiems asmenims parduotų gaminių. Pareiškėjas parduotas prekes pirkto be apskaitos dokumentų ar pirkto su dokumentais, kurie nebuvo įtraukti į pareiškėjo apskaitą. LVAT šioje byloje nusprendė, jog pareiškėjas, neapskaitė ir nedeklaravo dalies pajamų, gautų pardavus mėsos gaminius, taigi nevykdė tinkamai mokesčio mokėtojo pareigų, todėl mokesčių administratorius pagrįstai taikydamas MAĮ 70 ir 72 nuostatas apskaičiavo mokesčius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 1 d. nutartis administracinėje byloje). Taip pat, byloje Nr. eI3-963-596/2020, LVAT konstatavo, kad mokesčių administratoriui leistiniais duomenimis, t. y. pagal kratos metu paimtus laikmenose esančius duomenis – suvestines, premijų mokėjimo žiniaraščius, taip pat liudytojų apklausų protokolus, FNTT Specialisto išvados duomenis, baudžiamojoje byloje priimtame pirmos instancijos įsiteisėjusiame teismo nuosprendyje bei apeliacinės instancijos teismo įsiteisėjusioje nutartyje pateiktą informaciją, nustatė aplinkybę, kad tikrinamuoju laikotarpiu pareiškėja išmokėjo fiziniams asmenims neoficialų darbo užmokestį. Kaip mokesčių administratorius patikrinimo akte nurodė „kadangi patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė nepagrindė ir į apskaitą neįtraukė darbuotojams priskaityto ir išmokėto darbo užmokesčio (premių), bei atitinkamai neapskaitė, nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčių ir įmokų į valstybės biudžetą ir tokiu būdu sumažino mokesčių sumokėjimą į biudžetą, mokestinio patikrinimo metu Bendrovės mokestinių prievolių nebuvo galimybės nustatyti įprasta mokesčių įstatymuose nustatyta tvarka, todėl už tikrinamą laikotarpį Bendrovės mokestinės prievolės apskaičiuotos taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas“. Be to, nurodė, mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis Taisyklių 6.3 punkto nuostatomis, taikant ekonominių modelių metodą, remiantis ikiteisminio tyrimo metu surinkta baudžiamosios bylos medžiaga, liudytojų apklausos protokoluose užfiksuota informacija, bei pagal Bendrovės darbo užmokesčio priskaitymo žiniaraščius, darbo užmokesčio išmokėjimo žiniaraščius, nustatė mokesčių bazę. LVAT nurodė, kad mokesčių administratoriui leistiniais duomenimis nustatė aplinkybę, kad tikrinamuoju laikotarpiu pareiškėja išmokėjo fiziniams asmenims neoficialų darbo užmokestį, todėl, būtent pareiškėjai, kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, teko pareiga nuo gyventojams išmokamų pajamų apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius į biudžetą, o pareiškėjai to nepadarė, mokesčių administratorius turėjo teisę šių darbuotojų darbo užmokestį apskaičiuoti pagal savo įvertinimą, remiantis FNTT Specialisto išvadoje, teismo nutarties informacija. Pareiškėja bylos nagrinėjimo metu nepateikė jokių objektyvių duomenų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytos mokesčių bazės bei nuo jos apskaičiuotų mokesčių teisingumą (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 4 d. sprendimas administracinėje byloje).

Apibendrinus, mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatęs, jog mokesčių mokėtojas sudarė sandorį ar atliko ūkinę operaciją, siekdamas išimtinai mokestinės naudos, apskaičiuoja mokestį taikydamas turinio prieš viršenybės principą. Tuo atveju, jeigu mokesčių administratorius nustato, jog mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo mokestines pareigas ir mokesčio nėra galimybės nustatyti įprastine tvarka, mokestį apskaičiuoja pagal įvertinimą. Taip pat, mokesčių administratorius turi teisę mokestį apskaičiuoti neatlikdamas mokestinio patikrinimo, o remiantis iš valstybės institucijų gautais dokumentais, kuriuos jos perduoda, kai bevykdant savo funkcijas nustato, jog buvo pažeisti mokesčių įstatymai.

IŠVADOS

1. Mokestinis patikrinimas yra mokesčių administravimo procedūra, kurios tikslas yra kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojai apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčius ir nustačius mokesčių įstatymų pažeidimus, priskaičiuoti neapmokėtus mokesčius ir su jais susijusias sumas į biudžetą. Mokestinis patikrinimas yra skirstomas į tris rūšis – kompleksinis, teminis ir operatyvus, kurie skiriasi pagal savo apimtį, pobūdį, galimą periodiškumą. Mokestinis patikrinimas yra griežtai sureglamentuotas, nes jo metu daromas poveikis mokesčių mokėtojo veiklai, priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto mokesčių mokėtojui nustatomos baudos, o mokesčių administratorius šiai procedūrai atlikti skiria nemažas lėšas.
2. Mokestinį patikrinimą sudaro 3 procesinės dalys – mokestinio patikrinimo pradžia, kuri yra siejama su pavedimo tikrinti išrašymu, faktinis mokestinis patikrinimas, kurio metu atliekami aktyvus tikrinimo veiksmai ir mokestinio patikrinimo pabaiga, kurioje surašomi faktinio patikrinimo metu gauti rezultatai ir įforminamas patikrinimo aktas. Mokesčių administratorius, kuris nustatė mokesčių įstatymų pažeidimus, priima sprendimą dėl patikrinimo akto, o jeigu įstatymų pažeidimai nenustatomi – rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma. Priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto, kuriuo naujai apskaičiuojami mokėtini mokesčiai arba patikrinimo rezultatus patvirtinus patikrinimo pažyma, mokesčių administratorius netenka teisės atlikti pakartotinai atlikti tokį patį patikrinimą, išskyrus išimtinis atvejus.
3. Mokesčių administratorius gali apskaičiuoti mokesčių mokėtojui tenkančius mokėti mokesčius įprastine tvarka arba taikant specialius mokesčių apskaičiavimo būdus. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas neatlieka ar netinkamai vykdo savo, kaip mokesčių mokėtojo, pareigas, mokesčių administratorius gali mokesčių apskaičiuoti įprastine tvarka, jeigu tai padaryti įmanoma, arba atlikęs įvertinimą. Nustačius, jog mokesčių mokėtojas sudaro fiktyvius ar tariamus sandorius, klastoja dokumentus siekdamas gauti mokestinės naudos, mokesčių administratorius taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Taip pat, valstybės institucijos, vykdydamos savo funkcijas, konstatuoja mokesčių įstatymų pažeidimus ir šią informaciją perduoda mokesčių administratoriui, kuris turi teisę apskaičiuoti mokesčių remiantis gautais dokumentais arba šiuo pagrindu inicijuoti mokestinį patikrinimą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). Valstybės žinios, 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). Valstybės žinios, Nr. 63-2243;
3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. gegužės 4 d. nutarimas Nr. 511 „Dėl institucijų atliekamų priežiūros funkcijų optimizavimo“, Valstybės žinios, Nr. 53-2613;
4. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. VA-203 „Dėl kompleksinių ir teminių patikrinimų bei operatyvių patikrinimų rūšių klasifikatorių patvirtinimo“, Valstybės žinios, Nr. 186-6958;
5. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, Pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR0687 formos, Užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos ir jos priedo FR0688P formos patvirtinimo“, Valstybės žinios, Nr. 88-3258;
6. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 13 d. įsakymas Nr. VA-93 „Dėl mokesčių administratoriaus nurodymo FR0706 formos ir jos užpildymo taisyklių tvirtinimo, Valstybės žinios, Nr. 82-2978;
7. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“, Valstybės žinios, Nr. 80-2876;
8. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 10 d. įsakymas Nr. VA-90 „Dėl pranešimo apie mokestinį patikrinimą, patikrinimo akto, patikrinimo pažymos ir sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo formų bei šių formų užpildymo taisyklių patvirtinimo“, Valstybės žinios, Nr. 79-2826;
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 3 d. įsakymas Nr. VA-85 „Dėl dokumentų paėmimo taisyklių ir dokumentų poėmio akto FR0707 formos tvirtinimo, Valstybės žinios, Nr. 77-2704;

10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. VA-210 „Dėl mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“, Valstybės žinios, Nr. 2-28;
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“;
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. sausio 13 d. įsakymas Nr. VA-3 „Dėl pavedimo tikrinti FR0773 formos ir jos pildymo taisyklių patvirtinimo“, Valstybės žinios, Nr. 7-228;
13. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. gruodžio 13 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos audito informacinės sistemos nuostatų patvirtinimo“ Valstybės žinios, Nr. 152-7184.

Specialioji ir mokslinė literatūra:

14. Medelienė, A. (2007). Mokestinio ginčo pradžia: teorija ir praktika. Teisė, 65, 94-107;
15. Medelienė, A. (2009). Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste. Teisė, 72, 50-63;
16. Medelienė, A. ir Sudavičius, B., (2011). Mokesčių Teisė. Vadovėlis. Vilnius: Registrų Centras, 2011;
17. Paulauskas, A. (2005). Mokestinio patikrinimo problemos. Teisė, 55, 116-133;
18. Paulauskas, A. (2006). Mokesčio vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčio slėpimu. Viešoji politika ir administravimas, 15, 27-41;
19. Puzinskaitė, E. (2013). Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Jurisprudencija, 20(4), 1409–1426;
20. Smalakienė, E. (2001). Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos. Jurisprudencija, t. 21(13); 80-87;
21. Smalakienė, E. (2003). Mokesčių mokėtojo patikrinimas. Jurisprudencija, 2003, t. 38(30), 110-120.

Teismų praktika:

22. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas;
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-487-07;

24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-388-09;
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1431/2009;
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-474/2010;
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1238/2011;
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-2707-11;
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-751-11;
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-110-12;
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013;
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2214/2013;
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gegužės 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-77-575/2015;
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. sausio 26 d. nutartis 43 administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015;
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. balandžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-493-438/2016;
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-794-556/2016;
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-794-556/2016;
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-300-492/2016;
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016;
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017;

41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. rugpjūčio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-680-438/2017;
42. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-4270-602/2018;
43. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-5376-968/2019;
44. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1269-602/2018;
45. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1865-438/2020;
46. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1865-438/2020;
47. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1258-442/2020;
48. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2077-442/2021;
49. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-734-789/2021;
50. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1390-438/2021
51. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2708-602/2021;
52. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugpjūčio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2323-575/2021;
53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1705-438/2020;
54. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2015 m. gruodžio 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-11646-790/2015;
55. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. liepos 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-3337-816/2020;
56. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 4 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-963-596/2020.

Kiti šaltiniai:

57. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras;

58. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto puslapis. Planuojamų tikrinti ūkio subjektų sąrašų sudarymo kriterijai. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/planuojamu-tikrinti-ukio-subjektu-sarasu-sudarymo-kriterijai>;

SANTRAUKA

Mokestinis patikrinimas

Aira Bareikaitė

Šiame magistro darbe analizuojama viena iš mokesčių mokėtojų kontrolės formų – mokestinis patikrinimas, kuriuo mokesčių administratorius kontroliuoja kaip mokesčių mokėtojas vykdo savo mokestinę pareigą apskaičiuojant, deklaruojuant bei sumokant mokesčius. Mokestinis patikrinimas yra trijų rūšių – kompleksinis, teminis ir operatyvus, tačiau šiame darbe analizuojamas tik kompleksinis ir teminis patikrinimas, nagrinėjant reikšmingus teisės aktus ir teismų praktiką. Nagrinėjant šią magistrinio darbo temą atskleidžiama mokestinio patikrinimo samprata. Taip pat, šiame darbe detaliai išnagrinėjama bei pateikiama mokestinio patikrinimo procedūros eiga, kuri prasideda nuo pavedimo tikrinti išrašymo ir pasibaigia priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto arba patvirtinus patikrinimo aktą patikrinimo pažyma.

Nustačius mokesčių įstatymų pažeidimus, mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto, papildomai apskaičiuoja mokėtinas mokesčių sumas, baudą ir delspinigius. Teisės aktuose yra išskiriami trys specialieji mokesčių apskaičiavimo būdai, kuriuos taiko mokesčių administratorius, t. y. mokestis gali būti apskaičiuojamas taikant turinio viršenybės prieš formą principą, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir pagal gautus dokumentus iš kitų valstybės institucijų, konstatuojančius, jog buvo pažeisti mokesčių įstatymai. Šiame rašto darbe yra analizuojama, kokiais atvejais mokesčių administratorius taiko kiekvieną iš specialiųjų mokesčių apskaičiavimo būdų, o teismų praktikos analizės dėka pateikiami specialiųjų mokesčių apskaičiavimo būdų taikymo pavyzdžiai praktikoje.

SUMMARY

Aira Bareikaitė

This master's thesis analyzes one of the forms of control of taxpayers – tax inspection, by which the tax administrator controls how the taxpayer fulfills his tax duty in calculating, declaring and paying taxes. There are three types of tax inspection – complex, thematic and operational, but in this work only complex and thematic inspection is analyzed, examining relevant legislation and case law. Examining this topic of the master 's thesis reveals the concept of tax inspection. Also, this paper examines and presents in detail the course of the tax inspection procedure, which begins with the issuance of an inspection order and ends with the decision on the inspection report or the approval of the inspection report certificate.

When violations of tax laws are identified, the tax administrator, when deciding on the inspection report, additionally calculates the amounts of taxes payable, the fine and default interest. The legislation distinguishes between three special methods of tax calculation applied by the tax administrator, i. e. the tax can be calculated by applying the principle of precedence over form, based on the assessment of the tax administrator and documents received from other state institutions stating that tax laws have been violated. This paper analyzes the cases in which the tax administrator applies each of the special tax calculation methods, and the analysis of the case law provides examples of the application of special tax calculation methods in practice.