

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Benediktos Barcytės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Tax Calculation Based on the Tax Administrator's Assessment

Vadovas: Doc. dr. Martynas Endrijaitis
Recenzentas: Partnerystės prof. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojas slepia mokestinę prievolę. Analizuojamas mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą atskyrimas. Darbe analizuojami netiesioginio mokesčio apskaičiavimo pagrindai, metodai ir teismų praktikoje kylanti problematika. Pateikiamas mokesčių teisės aktų nuostatų, kuriomis reglamentuojamas mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, palyginimas tarp skirtingų valstybių.

Pagrindiniai žodžiai: netiesioginis mokesčių apskaičiavimas, mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, mokesčių apskaičiavimo metodai.

This paper analyses the tax calculation based on the tax administrator's assessment when a taxpayer conceals a tax liability. It analyses the difference between tax calculation based on the tax administrator's assessment and tax assessment based on the principle of substance over form. The aim of the work is to analyse the application and tax calculation methods of the indirect method of tax assessment as well as arising problems of the application. The paper compares the regulation of the tax calculation based on the tax administrator's assessment between different countries.

Keywords: indirect tax assessment, tax evasion, tax avoidance, tax assessment methods.

TURINYS

IŽANGA	2
1. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO ĮSTATYMO 69 IR 70 STRAIPSNIŲ ATSKYRIMAS .	5
2. MOKESČIO APSKAIČIAVIMO PAGAL MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS ĮVERTINIMĄ SAMPRATA	12
2.1. Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymo pagrindai	12
2.2. Mokesčio apskaičiavimo metodai.....	19
2.3. Informacijos šaltiniai – duomenų rinkimas.....	25
2.4. Užsienio valstybių praktika.....	29
3. MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS IR MOKESČIŲ MOKĖTOJO GINČŲ SPRENDIMAS	35
3.1. Įrodinėjimo našta Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio taikymo aspektu	35
3.2. Išlaidų metodo taikymo problematika	37
3.3. Ekonominio modelio metodo taikymo problematika	40
IŠVADOS.....	43
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	44
SANTRAUKA	50
SUMMARY	51

IŽANGA

Darbo aktualumas. Mokesčiai yra svarbi valstybės pajamų surinkimo dalis, todėl svarbu yra užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą. Kadangi praktikoje yra atvejų, kai mokesčių mokėtojai siekia mokesčių nemokėti ar juos susimažinti, siekiant išvengti mokesčių slėpimo, reikšminga yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio norma, kuri įtvirtina mokesčio apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šiame darbe yra aptariami šio instituto taikymo pagrindai, apskaičiavimo metodai ir atskyrimas nuo MAĮ 69 straipsnio. Taip pat pateikiama aktualiausia administracinių teismų praktika, analizuojama praktikoje kylanti MAĮ 70 straipsnio taikymo problematika.

Darbo tikslas. Išanalizuoti mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą sampratą ir išskirti netiesioginio mokesčio apskaičiavimo problematiką, analizuojant teismų praktiką.

Darbo objektas. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Darbo uždaviniai:

1. Atskirti mokesčio vengimo ir mokesčio slėpimo sampratas.
2. Išanalizuoti mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymo pagrindus, metodus ir informacijos šaltinius.
3. Palyginti mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą institutą tarp Lietuvos Respublikos, Latvijos Respublikos, Estijos Respublikos ir Jungtinės Karalystės.
4. Išanalizuoti teismų praktikoje kylančius pagrindinius probleminius klausimus dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo.

Darbe taikomi metodai:

1. Analitinis metodas – naudojamas vertinant Lietuvos Respublikos ir kitų užsienio valstybių mokesčių administravimą reguliuojančių įstatymų normas dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, analizuojami užsienio ir Lietuvos teismų sprendimai, vertinamas mokslinės literatūros turinys.

2. Teleologinis metodas – naudojamas analizuojant MAĮ 70 straipsnio, MAĮ 69 straipsnio turinį, tiriami šių nuostatų taikymo tikslai.
3. Lingvistinis – naudojamas sąvokų ir teisės normų esmei atskleisti.
4. Lyginimasis metodas – naudojamas lyginant Lietuvos, Latvijos, Estijos ir Jungtinės Karalystės įstatymuose įtvirtintas nuostatas dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, lyginamas šio instituto taikymas, pateikiama lyginamoji informacijos analizė.
5. Sisteminis metodas – naudojamas aiškinant MAĮ 69 straipsnio ir MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrindus ir jų sąryšį tarpusavyje mokslinėje literatūroje ir teismų praktikoje.
6. Apibendrinimo metodas – apibendrinama mokslinėje literatūroje pateikta informacija, pateikiama apibendrinta informacija apie užsienio valstybėse įtvirtinto mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą instituto reguliavimą, apibendrinama Lietuvos ir užsienio valstybių teismų praktika ir daromos bendros išvados siekiant apibrėžti MAĮ 70 straipsnio taikymo ribas.

Darbo originalumas. Vertinant per pastaruosius penkerius metus Lietuvoje apgintus magistro darbus, pažymėtina, kad darbų, kurių tema būtų vien tik mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nebuvo. Pažymėtina, kad keliuose magistro darbuose, pavyzdžiui, 2021 m. Einoro Vaičiūno magistro darbas „Mokesčių apskaičiavimas, kai fizinis asmuo negali pagrįsti išlaidų pajamomis probleminiai aspektai bei teismų praktika Lietuvoje“ ir 2022 m. Airos Bareikaitės magistrinis darbas „Mokestinis patikrinimas“, maža dalimi buvo aptartas mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą institutas. Šio darbo originalumas pasireiškia tuo, kad šiame darbe išsamiai analizuojamas mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą institutas, atskiriamas MAĮ 69 ir 70 straipsnių taikymas, detalai atskleidžiama netiesioginio mokesčio apskaičiavimo instituto samprata, procedūros eiga ir reguliavimas, kartu pateikiama aktuali teismų praktika, probleminiai aspektai.

Svarbiausi šaltiniai. Šio darbo svarbiausi šaltiniai – tai MAĮ ir Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 (toliau – Taisyklės). Taip pat svarbūs šaltiniai yra Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras, mokslinė literatūra, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) ir administracinių teismų praktika. Taip pat analizuojant

mokesčių administravimo reglamentavimą užsienio valstybėse, svarbūs šaltiniai buvo atitinkamų valstybių mokesčių įstatymai ir teismų praktika.

1. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO ĮSTATYMO 69 IR 70 STRAIPSNIŲ ATSKYRIMAS

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinta, kad ūkinės laisvės principu yra grindžiamas visuomenės gyvenimas (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Kiekvienas subjektas turi teisę pasirinkti veiklos modelį, kuris būtų jam efektyviausias, todėl suprantamas asmens noras veikti optimaliausiu būdu, siekiant gauti didžiausią ekonominę naudą. Tam tikras mokesčių vengimas yra toleruotinas – teisėtas. Lietuvos vyriausias administracinis teismas (toliau – LVAT) yra pažymėjęs, kad joks teisės aktas mokesčių mokėtojui neuždraudžia, esant galimybei, pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų mažiausia mokestinė prievolė. O įstatymai neįpareigoja rinktis sandorių sudarymo būdo, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, sąžiningai veikiantis mokesčių mokėtojas turi teisę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012, p. 689).

Mokestinių prievolių planavimas laikomas teisėtu mokesčių naštos mažinimo būdu, bet netinkami mokesčių mokėtojo taupymo veiksmai gali būti pripažinti ne mokesčių planavimu, o viena iš neteisėtų mokesčių naštos mažinimo formų – mokesčių slėpimu arba jų vengimu (Kubilius, 2012 cituota Novošinskienė, 2013, p. 227). Svarbu atriboti mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo, nes šie pažeidimai iš esmės skiriasi ir yra reglamentuojami skirtingų įstatymo normų, be kita ko, mokesčio bazė apskaičiuojama skirtingais metodais. Vieningos nuomonės dėl mokesčių slėpimo ir vengimo atskyrimo laikomasi ir LVAT praktikoje. LVAT yra konstatavęs, kad mokesčių slėpimas ir vengimas mokėti mokesčius laikytini skirtingais veiksmais, nes slepiant mokesčius atliekami teisės aktams prieštaraujantys veiksmai, grubiais veiksmais ar neveikimu pažeidžiami teisės aktų reikalavimai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje). O mokesčių vengimas skiriasi tuo, kad, vengiant mokesčių, ūkinės operacijos yra atliekamos realiai, ir, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje).

Mokesčių vengimu yra laikoma veikla, kai mokesčių mokėtojas dirbtinai sukuria įstatymo reikalavimus atitinkančias ūkines operacijas, dėl kurių yra gaunama mokestinė nauda (Paulauskas, 2006, p. 28). Pažymėtina, kad mokesčių vengimas suprantamas ne tik kaip siekis mažinti mokestinę naštą, bet ir kaip kitokios mokestinės naudos gavimas, pavyzdžiui, mokesčio mokėjimo

terminų atitolinimas, grąžintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminų sutrumpinimas (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2025). Europos Sąjungos Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad piktnaudžiaujant teise sudaryti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (Halifax plc, Leeds Permanent..., 2006).

Siekiant išvengti mokesčio vengimo atvejų, MAĮ įtvirtintas 69 straipsnis, kuris reglamentuoja mokesčio apskaičiavimą taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Iš esmės turinio viršenybės prieš formą principas yra taikomas sandoriams, kurie yra sudaromi apsimestinais, t. y. tokiems sandoriams, kurie yra skirti kitam sandoriui pridengti, ir tariamiems sandoriams, kurie sudaromi tik dėl akių ir neketinant sukurti teisinių pasekmių (Paulauskas, 2006 p. 29). Taip pat šis apskaičiavimo būdas taikomas, kai sudaromi nebūtini tarpiniai sandoriai susijusių sandorių grandinėje dėl to paties objekto (Puzinskaitė, 2013, p. 1418). Šių sandorių pagrindinis tikslas – sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo. Tam tikrais atvejais mokestinės naudos siekį gali patvirtinti didelis skirtumas tarp sandorio ir realios turto vertės (Puzinskaitė, 2013, p. 1418).

Analizuojant LVAT praktiką, išskirtinos šios būtinos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygos:

- 1) Mokesčio mokėtojas turi būti atlikęs tokias ūkines operacijas, kurios atitiktų formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose. Vengiant mokėti mokesčius, mokesčių mokėtojas savo veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimų nepažeidžia, o tiesiog sukuria atitinkamas mokestines pasekmes. Todėl pačios ūkinės operacijos nėra slepiamos, jos fiksuojamos buhalterinėje apskaitoje ir vykdomos realiai bei jų forma neprieštarauja teisės aktų reikalavimams, tačiau jų turinys neatitinka realiai įvykusios ūkinės operacijos. Tokiais sandoriais pridengiami kitokie sandoriai, kuriuos sudarius mokesčių mokėtojui kiltų pareiga mokėti mokesčius arba mokėtini mokesčiai būtų didesni. Dažnai tokie realiai sudaromi ir vykdomi sandoriai negali būti pagrindžiami ekonomine logika (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje).
- 2) Pagrindinis ūkinių operacijų tikslas – gauti mokestinę naudą. Tačiau, kai nustatoma, kad sandoris turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, MAĮ 69 straipsnio norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš sandorio mokestinę naudą. Todėl gauta mokestinė nauda, savaime negali būti laikoma pagrindu

pripažinti, kad sandoriai buvo sudaryti mokesčių mokėtojui piktnaudžiaujant teisėmis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje).

- 3) Mokesčių administratorius turi pareigą įrodyti, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugpjūčio 4 d. nutartis administracinėje byloje).

Pažymėtina, kad taikant MAĮ 69 straipsnį yra konstatuojamas mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas teise, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje).

Teismų praktikoje MAĮ 69 straipsnio problematika atsiranda, kai mokesčių mokėtojais, siekdami optimizuoti mokesčius, naudojasi įstatymų suteikiamomis lengvatomis, sudarydami formalius sandorius, kurie realiai neįvyksta, todėl konstatuojama, kad tai atlieka piktnaudžiaudami mokesčių įstatymais. Teismų praktikoje pastebėtini atvejai, kai fiziniai asmenys siekia pasinaudoti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose įtvirtintomis lengvatomis, kurios susijusios su gyvenamosios vietos deklaravimu. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje pareiškėja nurodė, kad mokesčių administratorius neįrodė ekonominės veiklos egzistavimo, fiktyvaus gyvenamosios vietos deklaravimo bei siekio gauti mokestinę naudą. LVAT pritarė pirmosios instancijos teismui, kad butai buvo pirkti trumpam laikui, greitai parduoti, todėl tiek faktinis gyvenimas, tiek gyvenamosios vietos deklaravimas juose nepaneigia fakto, kad šie butai buvo nupirkti perpardavimui. LVAT konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai vertino, kad pareiškėjai negali būti taikoma gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) lengvata, nes butai buvo skirti perpardavimui. Tokią išvadą pagrindė aplinkybės, kad gyvenamosios vietos deklaravimas buvo formalus, o realių ketinimų gyventi tuose butuose, kaip savo gyvenamajame būste, nebuvo. Taigi, LVAT pritarė pirmosios instancijos teismo išvadai, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos taikytos teisėtai, nes patikrinimo metu buvo nustatyta, kad pareiškėja sudarydama butų pardavimo sandorius bei deklaruodama gyvenamąją vietą, siekė mokestinės naudos, turėdama tikslą išvengti GPM mokėjimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje).

Taip pat, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas įformindamas apskaitos dokumentus, pateikdamas mokesčio deklaraciją suklydo, jeigu mokesčio mokėtojo veikla neatitiko formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitiko aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja

apmokestinimą, tai mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, mokestį turi apskaičiuoti pagal atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2025). O esant vien tik formaliam apskaitos dokumentų trūkumui, kai ūkinės operacijos realumas ir įvykdymas nekelia abejonių, negali būti besąlygiškai paneigiama mokesčio mokėtojo teisė į tam tikrą mokestinę lengvatą (Puzinskaitė, 2013, p. 1419).

Iš esmės MAĮ 69 straipsnio taisyklėmis yra atkuriamos iškreipiamos ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestis apskaičiuojamas pagal mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas, atliekamas mokestinio teisinio santykio dalyvių veiklos turinio vertinimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje). O MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintomis nuostatomis yra atkuriamos tikrosios mokestinės aplinkybės, kai mokestis yra slepiamas būdais, neleidžiančiais mokesčių bazės apskaičiuoti tiesiogiai. LVAT yra pažymėjęs, kad mokesčio mokėtojo negalėjimas patvirtinti teisiškai reikšmingų aplinkybių, t. y. pateikti atitinkamus finansinius, buhalterinius dokumentus, sudaro prielaidą, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi neatsižvelgti į sutarčių formalią išraišką, o atkurti realiai įvykusius faktus pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje).

LVAT pažymėjo, kad MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo būdas skirtas atvejams, kai nustatomas mokesčių slėpimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje). MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtinti atvejai, kai gali būti taikomas mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Mokesčių slėpimo atveju mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas, fiksuojant kitokio turinio, nei realiai įvyko, ūkines operacijas. Netiesioginis mokesčių bazės nustatymas nėra skirtas tokioms situacijoms, kai mokesčių administratorius abejoja įsigyto ar perleisto turto kainos atitikimu rinkos kainai ir nėra duomenų, kad ūkinė operacija realiai įvyko kitomis sąlygomis, nei atvaizduota buhalterinės apskaitos dokumentuose (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, MAĮ 70 straipsnio taikymas negali būti grindžiamas vien tik abejonėmis.

Kadangi mokesčių mokėtojas veiksmais, kurie įtvirtinti MAĮ 70 straipsnyje, pažeidžia mokesčio įstatymą, jo mokesčio bazės apskaičiuoti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka yra neįmanoma (Paulauskas, 2006, p. 38). Todėl turi būti atkuriamos realiai įvykusios operacijos, taikant mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodus. Taigi,

mokesčio bazė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatoma netiesiogiai tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčių įstatymus ir dėl to jos neįmanoma nustatyti tiesiogiai, t. y. pagal atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (toliau – BK) mokesčių slėpimas yra kvalifikuojamas kaip nusikaltimas. Pavyzdžiui, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas išnagrinėtoje byloje konstatavo, kad nusikalstamos veikos, numatytos BK 183 straipsnio 2 dalyje, 300 straipsnio 3 dalyje, 182 straipsnio 1 dalyje, 300 straipsnio 1 dalyje, 222 straipsnio 1 dalyje, gali būti padaromos turint tikslą sumažinti mokėtiną į biudžetą pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumą. Kadangi į deklaracijas įrašomi duomenys iš suklastotų PVM sąskaitų faktūrų, šie žinomai neteisingi duomenys pateikiami ir taip PVM mokėtojas nepagrįstai sumažina mokėtiną PVM sumą. Taip pat pažymėjo, kad suklastotų PVM sąskaitų faktūrų įtraukimas į įmonės buhalterinę apskaitą lemia ir kitų dokumentų (PVM deklaracijų ir pan.) klastojimą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gegužės 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Pabrėžtina, kad teismų praktikoje keliama klausimai dėl MAĮ 69 ir 70 straipsnių taikymo atskyrimo ir dubliavimo. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje, mokesčių administratoriui atlikus patikrinimą, buvo nustatyta, kad akcijų pardavimo sandoris neatitiko tikrosios rinkos kainos ir neatspindėjo sandorio turinio. Mokesčių administratorius nustatė, kad sudaryto sandorio vienas iš tikslų buvo pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnyje įtvirtinta lengvata, pagal kurią parduodant akcijas neatsiranda prievolė mokėti mokesť. Akcijų pardavimo sandoriu, užaukštinus parduodamų akcijų kainą, siekta įforminti neapmokestinamų GPM piniginių lėšų išmokėjimą ir kitų pajamų įteisinimą. Esminis tokios kainos iškraipymo sandoryje tikslas – gauti mokestinę naudą. Mokesčių administratorius konstatavo, kad sandoris turi būti apmokestintas remiantis MAĮ 69 straipsnyje įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principu. Šią išvadą grindė surinktais įrodymais: akcijos neatitiko tikrosios rinkos vertės, pareiškėjas valdė labai mažą akcijų dalį, todėl negalėjo daryti įtakos įmonės valdymui, kiti akcininkai pardavė akcijas už ženkliai mažesnę kainą ir pareiškėjui, kaip akcininkui, buvo žinoma bendrovės padėtis ir sandoriai. Pareiškėjas kėlė klausimus dėl MAĮ 70 straipsnio ir 69 straipsnių dubliavimo. Teismas akcentavo, kad mokesčių administratorius padarė pagrįstas išvadas, kad sandoris, neatsižvelgiant į jo turinį ir sudarymo aplinkybes, formaliai atitiko GPMĮ lengvatos įtvirtintas sąlygas ir, kad sandoriu buvo siekiama vieno tikslo – gauti mokestinę naudą. Nustačius, kad sandoriu pareiškėjas siekė gauti mokestinę naudą bei piktnaudžiavo teise, netinkamai vykdė savo pareigas ir gavo apmokestinamąsias pajamas, mokesčių administratorius turėjo pareigą taikyti MAĮ 70 straipsnį. Todėl MAĮ 69 ir 70 straipsnių

dubliavimo LVAT nenustatė (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje).

Kitoje byloje LVAT išnagrinėjo ginčą dėl papildomai apskaičiuoto GPM ir su mokesčiu susijusių sumų. Pareiškėjas nesutikimą su mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotu mokesčiu grindė tuo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai ir neteisėtai jo pajamomis nepripažino lėšų, kurias jis gavo pagal paskolų sutartis, todėl nepagrįstai ir neteisėtai jam mokėtinus mokesčius apskaičiavo pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Teismas pažymėjo, kad tais atvejais, kai sandoryje fiksuotas veiksmas, sukeliantis atitinkamas mokestines teises pasekmes, atitinka MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas, mokesčių administratoriui yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią sandorio išraišką ir nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti teisiškai reikšmingas mokestines aplinkybes, kurios buvo slepiamos sandoriu. Pareiškėjui tenka pareiga pateikti papildomus įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad pareiškėjas pagal paskolų sutartis realiai gavo lėšų. O tokių įrodymų nebuvimas yra ta sąlyga, kuri suteikė mokesčių administratoriui teisę, remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, neatsižvelgti į paskolų sutartyse nurodytas mokestines teises pasekmes bei atkurti tikrąsias mokestines aplinkybes, remiantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis. LVAT konstatavo, kad pareiškėjo veiksmai – slėpimas bei iškraipymas tikrųjų mokestinių teisiinių aplinkybių, jų neteisingas deklaravimas ir pan., yra tos aplinkybės, kurios atitinka MAĮ 70 straipsnio 1 dalies sąlygas. Dėl to mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti tiek MAĮ 69, tiek MAĮ 70 straipsnių nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, mokesčių slėpimą nuo mokesčių vengimo atskirti galima ne tik pagal pažeidimo būdą, tačiau ir pagal taikomas mokesčio apskaičiavimo priemones. Mokesčių vengimo atveju mokesčių administratorius atkuria tikrąsias aplinkybes su kuriomis MAĮ sieja apmokestinimą. Tokiu atveju mokėtinas mokestis yra apskaičiuojamas pagal tikrąjį sandorio turinį, vadovaujantis MAĮ 69 straipsniu. Mokesčių slėpimo atveju, mokesčių administratorius mokestinę prievolę turi nustatyti MAĮ 70 straipsnio pagrindu ir atkurti realiai įvykusius faktus. Be kita ko, mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokestį pagal MAĮ 70 straipsnį turi konstatuoti, kad buvo padarytas mokesčių įstatymo pažeidimas, o dėl to mokesčio apskaičiuoti kitu būdu nėra galimybės. Tiek mokesčių slėpimo, tiek mokesčių vengimo tikslas yra mokestinė nauda, tačiau tikslas pasiekiamas skirtingais būdais, taikomi skirtingi MAĮ straipsniai, atsiranda skirtingi padariniai. LVAT pažymėjo, kad MAĮ 69 ir 70 straipsnių taikymas kartu nėra laikomas teisės normų dubliavimu. Konstatavus, kad sandoris atitinka MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas

sąlygas ir mokesčių mokėtojo netinkamą pareigų vykdymą, mokesčių administratorius turi pagrindą mokestį apskaičiuoti ir pagal MAĮ 70 straipsnį.

2. MOKESČIO APSKAIČIAVIMO PAGAL MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS ĮVERTINIMĄ SAMPRATA

2.1. Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymo pagrindai

Mokesčių mokėtojas privalo teisingai apskaičiuoti ir laiku sumokėti mokestį, mokesčių įstatymo nustatyta tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2025). MAĮ 66 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausančių mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus mokesčių aktuose nustatytas išimtis. Jei mokesčių mokėtojas nevykdo pareigos mokėti mokesčius ir susidaro tokia situacija, kad mokesčio mokėtojas mokesčių administratoriui nepateikia mokesčio deklaracijos, įrašo neteisingus duomenis apie savo turtą, pajamas ar kt., nepateikia buhalterinės apskaitos dokumentų arba pateikia ne visus, kai neturi dokumentų, reikalingų mokesčiui apskaičiuoti ir pan., Konstitucinis Teismas konstatavo, kad mokesčiai ir tokiais atvejais turi būti apskaičiuoti ir sumokėti (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas).

MAĮ 66 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad jei mokesčių mokėtojas neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausančių sumokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais įstatyme numatytais apskaičiavimo būdais (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2025).

MAĮ 2 straipsnio 14 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratoriaus – tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės institucija, turinti įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje. Mokesčių administravimą įgyvendina Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau – VMI), kuri užtikrina mokesčių mokėjimą į biudžetą, priima mokesčių įstatymus įgyvendinančius teisės aktus (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 119). VMI yra institucija atsakinga už visų mokesčių, išvardytų MAĮ 13 straipsnyje (išskyrus muitus) administravimą. Lietuvoje, be kita ko, administravimo įgalinimus taip pat turi institucijos, kurių pagrindinė veikla nėra mokesčių administravimas, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija. Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija patikrina, ar atitinkami mokesčiai, įtvirtinti MAĮ 13 straipsnyje, yra teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 118).

MAĮ įtvirtinta bendroji taisyklė, kad mokestį apskaičiuoti ir perskaičiuoti galima ne daugiau kaip už einamuosius ir 3 praėjusius metus. Tačiau MAĮ išskiria tam tikrus atvejus, kai šis terminas

yra prailginamas, pavyzdžiui, kai apskaičiuojamas ar perskaičiuojamas GPM, kai baudžiamojame byloje reikia nustatyti valstybei padarytą žalą ir kt. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius, tikrindamas mokesčio apskaičiavimo teisingumą už tikrinamą laikotarpį, apskaičiuodamas ir perskaičiuodamas mokestį, nėra ribojamas nei MAĮ, nei kitų įstatymų remtis papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. birželio 21 d. nutartis administracinėje byloje).

Įprastai apmokestinamojo objekto bazė nustatoma pagal oficialius dokumentus ar pajamų gavimą patvirtinančius dokumentus, tačiau, kaip jau minėta, kai to neįmanoma padaryti, turi būti taikomi specialūs būdai apskaičiuoti mokestį. Vienas svarbiausių specialių mokesčio apskaičiavimo institutų įtvirtintas MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje. Tai atvejai, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka. Mokesčio bazės nustatymas mokesčių administratoriaus įvertinimu – specialus mokesčių bazės apskaičiavimo būdas, kai reikia netiesiogiai nustatyti nuo kokio konkretaus apmokestinamojo objekto mokestį turi mokėti konkretus mokesčių mokėtojas, nes jo mokesčio bazės pagal jo apskaitą nustatyti yra neįmanoma (Paulauskas, 2006, p. 65).

MAĮ 70 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad detalią mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą procedūros įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. VMI mokesčius apskaičiuoja pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą vadovaudamasi Taisyklėmis (Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal...). Šios Taisyklės įtvirtina detalų MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimą. Taisyklėse išskiriami šie pagrindiniai mokesčių administratoriaus atliekamų veiksmų principai.

- 1) Konstatuoja faktus ir aplinkybes, kurioms esant gali būti atliekamas patikrinimas, t. y. privalo nustatyti bent vieną iš Taisyklių 4 punkte išvardintų pagrindų.
- 2) Parenka informacijos šaltinius, kuriais leistų nustatyti kuo tikslesnį ir teisingesnį mokestinės prievolės dydį.
- 3) Parenka vieną ar kelis Taisyklėse įtvirtintus metodus.
- 4) Apskaičiuoja mokestinę prievolę atsižvelgiant į visą surinktą informaciją.

Taigi, mokesčio bazės nustatymą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą sudaro paminėtų veiksmų visuma, kurių tikslas – tikslios mokėtino į biudžetą mokesčio sumos apskaičiavimas (Paulauskas, 2006, p. 66). Mokesčių administratoriaus šiuos veiksmus gali atlikti kelis kartus, kol bus apskaičiuotas įmanomai tiksliausias mokestinės prievolės dydis.

Taikant netiesioginį mokesčio bazės apskaičiavimą, mokesčių administratorius tai daro naudodamasis netiesiogiai surinkta informacija ir bazę apskaičiuoja laikydamasis mokesčio įstatymo nustatytos tvarkos. Dėl to galimi tam tikri objektyvūs netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtinais skaičiavimais. MAĮ 70 straipsnio teisės norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei objektyviai teisingumo kriterijus, todėl mokesčių mokėtojas netenka garantijos, kad apskaičiuota suma tiksliai atitiks faktines aplinkybes (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje). LVAT praktikoje pažymima, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia vertinimo kriterijų.

Pažymėtina, kad mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratorių nėra sankcija. Tai yra būdas nustatyti realiai gautas mokesčio mokėtojo pajamas ir nuo jų apskaičiuoti mokėtiną mokesčio sumą. Todėl nustačius mokesčio bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir nustačius realiai įvykusių operacijų sąlygas, papildomos mokestinės prievolės neturėtų atsirasti (Paulauskas, 2006, p. 68). Tačiau MAĮ 70 straipsnyje numatyto apskaičiavimo būdo taikymas, mokesčių mokėtojo padėtį sunkina, kadangi šio instituto taikymas laikomas sunkinančia aplinkybe ir lemia baudos dydį. Pavyzdžiui, MGK sprendime konstatavo, kad VMI, atsižvelgus į pareiškėjos padėtį sunkinančias aplinkybes, t. y. pareiškėja patikrinimo metu nebendradarbiavo, neteikė reikalingų dokumentų, dalis mokesčių buvo apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnį, pagrįstai paskyrė atitinkamo dydžio baudą (Mokestinių ginčų komisijos 2024 m. sausio 30 d. sprendimas).

Taisyklių 4 punkte įtvirtinti mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą instituto taikymo pagrindai. Mokesčių administratorius remiantis teisės aktais apskaičiuoja mokestį tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo šias pareigas:

- 1) Pareiga apskaičiuoti mokestį;
- 2) Pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi;
- 3) Pareiga tvarkyti apskaitą;
- 4) Pareiga saugoti apskaitos ar kitus dokumentus.

Kurio nors iš mokesčio pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą Taisyklių 4 punkte įtvirtintų atvejų konstatavimas, savaime nereiškia, kad yra tokia situacija, kai mokesčio bazės negalima nustatyti tiesiogiai ir turi būti mokestis apskaičiuojamas netiesiogiai (Paulauskas, 2006, p. 74). LVAT yra pažymėjęs, kad net esant kuriam nors nurodytam Taisyklėse mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima

nustatyti įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje).

Pažymėtina, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, apskaičiuoti mokesčio negalima dėl to, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje).

Kiekvienu atveju mokesčių administratorius turi atsižvelgti į faktų visumą ir konstatuoti būtinas MAĮ 70 straipsnio taikymo sąlygas, o teismas turi įvertinti, ar mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnį. Analizuojant kiekvieną iš MAĮ 70 straipsnio pagrindų, įtvirtintų Taisyklėse, pažymėtina, kad jie gali būti taikomi kompleksiskai. Taigi, tikslinga būtų aptarti kiekvieną iš Taisyklėse įtvirtintų mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčio administratoriaus įvertinimo pagrindų ir nustatyti MAĮ 70 straipsnio taikymo ribas.

Pirmas pagrindas – mokesčio mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokestį – gali būti taikomas, kai mokesčių mokėtojas apskaičiuojant mokesčius nepateikia mokesčio deklaracijos, patvirtintos ataskaitos, ar juose nurodomi neteisingi (nepatikimi, prieštaringi) duomenys ir kt. atvejais (Mokesčio administravimo įstatymo komentaras, 2025). Pažymėtina, kad mokesčio mokėtojo pateikti dokumentai, kurie atitinka mokesčių įstatymų reikalavimus, dar savaime nereiškia, kad juose užfiksuota ūkinė operacija įvyko ar jos turinys yra teisingas.

Įrodinėjimo dalyku tampa dokumentų atitikties įstatymų reikalavimams pagrindimas, o problematika kyla siekiant tinkamai įvertinti apskaičiuotą mokesčio bazę. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje, mokestinio patikrinimo metu Šiaulių apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – AVMI) nustatė, kad pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu įsigijo naudotus automobilius ir juos eksportavo, pardavė. Nustatyta, kad pareiškėjo buhalterinės apskaitos duomenyse buvo atvaizduoti neteisingi duomenys, neapskaitytos visos pajamos, todėl apskaičiuojant mokesčius nesivadovauta buhalterinės apskaitos duomenimis, o pritaikytas MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo būdas. Mokesčių administratorius atsižvelgė į tai, kad pareiškėjo ir vykdančių analogišką veiklą subjektų veiklos pelningumo rodikliai ženkliai skyrėsi. Mokesčių administratorius akcentavo, kad pareiškėjo pateiktas susirašinėjimas su ūkinės

veiklos partneriais, nesant tai patvirtinančių buhalterinės apskaitos duomenų, negali būti laikomas tinkamu įrodymu, siejančiu pinigų gavimo faktą su konkrečių prekių pardavimu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, mokesčių mokėtojas neįrodė, kad mokestis buvo apskaičiuotas teisingai, nes nepagrindė pinigų gavimo fakto dokumentais, kurie atitinka Lietuvos Respublikos įstatymų įtvirtintus formos reikalavimus.

Pažymėtina, kad LVAT yra konstatavęs, kad nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje tiesiogiai nėra įtvirtinta, kad mokesčiai gali būti apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau tokie atvejai patenka į MAĮ 70 straipsnio 1 dalies teisinio reguliavimo sritį. Esant tokiai situacijai yra laikoma, kad mokesčių mokėtojai tinkamai neįgyvendino pareigos apskaičiuoti mokestį. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje, patikrinimo metu Kauno AVMI taikė MAĮ 70 straipsnį ir pareiškėjai turėtas pajamas, kurios viršijo deklaruotas pajamas, apmokestino GPM. Pareiškėja dalį šių pajamų grindė paskolos sutartimi, o kitą dalį – paveldėjimo liudijimu. Tačiau mokesčių administratorius įvertinęs įrodymus nustatė, kad paveldėjimo liudijime neapmokestintos pinigų sumos nebuvo, o paskolos rašteliai neatitiko įstatymų reikalavimų. Todėl teismas konstatavo, kad mokesčių administratorius teisingai vertino neapmokestintas pajamas ir teisingai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje). Šiuo atveju mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, todėl mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį.

LVAT praktikoje konstatuota, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, kai pajamos yra gaunamos iš nenustatytų šaltinių ir nedeklaruojamos. Tai neabejotinas pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnį, nes mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje).

Antras pagrindas – tai mokesčio mokėtojo pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, kuri įtvirtinta MAĮ 27 straipsnio 2 dalyje. Šis pagrindas taikomas, kai mokesčių mokėtojas nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą, mokestinio patikrinimo metu nepateikia paaiškinimų, ar kitais būdais mokesčių mokėtojas trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises (Mokesčio administravimo įstatymo komentaras, 2025). Mokesčių mokėtojo

bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi reiškia, kad jis savanoriškai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas pareigas.

Viena iš bendradarbiavimo formų yra mokesčių mokėtojo pareiga pateikti mokesčių administratoriui dokumentus (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2025). Tačiau problematika kyla tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nors ir norėtų bendradarbiauti, tačiau neturi galimybės, nes nėra išsaugojęs apskaitos dokumentų, atliktos ūkinės operacijos buvo neapskaitytos ir neįmanoma jų atkurti arba turi siekį slėpti mokesčius. Pavyzdžiui, byloje pareiškėja teigė, kad mokesčių administratorius neturėjo pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnio, nes ji nurodė gautų grynujų pinigų šaltinį pagal gautas paskolas. Tiek VMI, tiek teismas akcentavo, kad pareiškėja nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti juridinę galią turinčius dokumentus apie ginčo laikotarpiu įsigytą turtą ir pajamų gavimo šaltinius bei kitus dokumentus, susijusius su pajamų gavimu, turėtomis išlaidomis ir pan. Šios aplinkybės lėmė, kad pajamų gavimas ir jų nedeklaravimas sudarė teisinę prielaidą mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 4 d. nutartis administracinėje byloje).

Pažymėtina, kad tokiais atvejais bendradarbiauti yra svarbu ne tik dėl to, kad tai yra įtvirtinta įstatyme, tačiau bendradarbiaujant yra lengviau suprasti mokesčių administratorių dominančius klausimus, į kuriuos mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu bus koncentruojamasi. Taip pat bendradarbiaujant paliekama mažiau vietos interpretavimui ir mokesčių administratorius gauna tikslią ir išsamią informaciją (Medelienė, 2019, p. 9). Be kita ko, bendradarbiavimas yra viena iš atsakomybę lengvinančių aplinkybių ir, kaip jau minėta, į tai atsižvelgia ginčo nagrinėjimo metu skiriant baudą ar skaičiuojant delspinigius.

Trečias ir ketvirtas pagrindai – mokesčių mokėtojo pareiga tvarkyti apskaitą ir saugoti apskaitos ar kitus dokumentus. Šie pagrindai gali būti taikomi, kai apskaita tvarkoma nesilaikant Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų. Taip pat dėl to, kad mokesčių mokėtojas neišsaugo ar išsaugo ne visus dokumentus, neužtikrina jų įskaitomumo ir mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka. MAĮ 40 straipsnio 6 punkte įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas privalo tvarkyti buhalterinę ūkinių operacijų, piniginių lėšų ir materialinių vertybių apskaitą, saugoti šiuos apskaitos dokumentus ir kitus registrus ir, prireikus, įstatymo nustatyta tvarka juos pateikti mokesčių administratoriui (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2025).

Pabrėžtina, kad teismų praktikoje fiziniai asmenys ginčija MAĮ 70 straipsnio teisėtumą, teigdami, kad jie neturi pareigos saugoti apskaitos dokumentų, kadangi įstatymas tokios pareigos

neįtvirtina. LVAT išnagrinėtoje byloje nustatyta, kad ginčo laikotarpiu pareiškėjas prekiaavo įvairiomis valiutomis, o patikrinimo metu mokesčių administratorius konstatavo, kad pareiškėjas neįvykdė pareigos apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius nuo gautų apmokestinamų pajamų. Pareiškėjas neįvykdė pareigos saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to nėra galimybės nustatyti jo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka. Pareiškėjas nesutiko su tokiu vertinimu, kadangi jis yra fizinis asmuo, dėl to jam nėra įstatyme numatytos pareigos saugoti valiutos pirkimą–pardavimą pagrindžiančius dokumentus, nuo siekiamų apskaičiuoti mokesčių yra praėję net 12 metų. LVAT pažymėjo, kad nei MAĮ normos, nei kiti teisės aktai neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo pareigos saugoti dokumentus, reikalingus mokesčių apskaičiavimui. Todėl mokesčių administratorius, remiantis Taisyklėse įtvirtintu pagrindu, papildomai mokėtiną GPM sumą teisėtai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 20 d. nutartis administracinėje byloje). Šiuo atveju pažymėtina, kad mokesčių įstatymai neapibrėžia konkrečių terminų fiziniams asmenims dėl dokumentų, susijusių su mokesčių apskaičiavimu, saugojimo.

Analizuojant teismų praktiką, pastebėtina, kad tam tikrais atvejais kyla problematika, kai mokesčių mokėtojai teigia, kad mokesčių administratorius turėjo galimybę mokesť apskaičiuoti įprasta tvarka, bet to nepadarė. Pavyzdžiui, LVAT išsprendė ginčą dėl to, kad pareiškėjas nesutiko su AVMI vertinimu. Mokesčių mokėtojas teigė, kad mokesčių administratorius neturėjo teisės apskaičiuoti bendrovei mokesčių pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kadangi neegzistavo viena iš būtinųjų šios procedūros taikymo sąlygų – mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Byloje nustatyta, kad pareiškėjas buhalterinę apskaitą tvarkė pažeisdamas įstatymus, taigi netinkamai vykdė savo pareigą tvarkyti buhalterinę apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus. Šios aplinkybės neginčijo ir pats pareiškėjas, tačiau teigė, kad tai neturėjo sukliudyti mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesčius įprastine tvarka (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje).

Kitoje byloje LVAT nustatė, kad pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje neapskaitė dalies įsigytų iš Lenkijos įmonės prekių ir transporto paslaugų. Mokesčių administratorius pagal pareiškėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaičiavo atskirais kalendoriniais metais parduotų prekių vidutinę kainą, kurią pritaikęs pareiškėjo neapskaitytų prekių kiekiui, apskaičiavo pareiškėjo mokesčių bazę (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, šiais atvejais nustačius, kad bent dalis mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindėjo tikrojo jų turinio, įrodymų pakankamumo prasme, sudarė prielaidas bei pagrindą mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai ir likusių analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu. Pažymėtina, kad ši taisyklė negali būti taikoma neribotai, neatsižvelgiant į ūkinių operacijų pobūdį, skaičių, laikotarpį, svarbu įsitikinti, kad nepakito situacija rinkoje, o gautas rezultatas turi įrodyti, kad mokesčių mokėtojai veiksmai prieštarauja ekonominei logikai (Medelienė, 2004, p. 124).

Apibendrinant išanalizuotą teismų praktiką, galima teigti, kad mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimas tik egzistuojant bent vienam iš MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų pagrindų, t. y. mokesčių mokėtojas neapskaičiavo mokesčio, nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, netvarkė apskaitos ar nesaugojo apskaitos ar kitų dokumentų, ir dėl mokesčių mokėtojo įstatymo pažeidimo mokesčio neįmanoma apskaičiuoti įprastu būdu. Nenustačius vieno iš šių pagrindų MAĮ 70 straipsnio taikymas yra negalimas. Pažymėtina, kad MAĮ 70 straipsnis nėra sankcija, šio straipsnio paskirtis nustatyti mokėtinės prievolės dydį, atitinkantį protingumo ir teisingumo kriterijus. Mokesčių administratorius privalo netiesiogiai apskaičiuodamas mokestinę bazę atsižvelgti į visas reikšmingas aplinkybes ir apskaičiuoti įrodymais pagrįstą mokestinę prievolę.

2.2. Mokesčio apskaičiavimo metodai

Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodai yra įtvirtinti Taisyklėse. Metodai yra būdai, kuriais galima apskaičiuoti, nuo kokio konkretaus apmokestinamojo objekto turi būti skaičiuojamas ir mokamas mokestis (Paulauskas, 2006, p. 86). Taisyklėse įtvirtinta, kad mokesčių administratorius, pagal įvertinimą apskaičiuodamas mokesčių mokėtojai priklausančią mokėti mokesčio sumą, tai atlieka atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir pasirenka tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 8 d. nutartis administracinėje byloje).

Metodo pasirinkimas priklauso nuo to, kokius duomenis surinks mokesčių administratorius ir kokius turės informacijos šaltinius. Galima teigti, kad pasirinktas mokesčio administratoriaus vertinimo metodas turi užtikrinti, kad bus pasiektas kuo tikslesnis mokestinės prievolės dydis. Mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus:

- 1) Palyginamąjį;
- 2) Analogijos;

- 3) Išlaidų;
- 4) Grynosios vertės;
- 5) Lėšų bankų sąskaitose;
- 6) Ekonominių modelių.

Palyginamasis metodas įtvirtintas Taisyklių IV skyriuje. Jame įtvirtinta, kad šis metodas gali būti taikomas, jei mokesčių administratorius turi tikrinamo mokesčių mokėtojo ankstesnių ar vėlesnių mokestinių laikotarpių mokesčio deklaracijas ir yra įsitikinęs, kad tikrinamuoju laikotarpiu buvo vykdyta tokia pati veikla, kaip ir palyginamuoju laikotarpiu. Vadovaujantis šiuo metodu vertinimas atliekamas lyginant skirtingų laikotarpių mokesčio deklaracijų rodiklius. Lyginami gali būti tik to paties mokesčių mokėtojo ankstesnių metų duomenys.

Palyginimo metodas taikytinas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas dalį vykdytos veiklos dokumentų yra praradęs, bet yra išlikę kitų mokestinių laikotarpių dokumentai, kuriais buvo vykdyta analogiška veikla, taip pat kai vykdytos veiklos rodikliai žymiai skiriasi nuo kitų mokestinių laikotarpių (Paulauskas, 2006, p. 89). Pavyzdžiui, Kauno regiono aplinkos apsaugos departamentas, tikrindamas taršos mokesčio apskaičiavimo pagrįstumą už 2013 ir 2014 metų mokestinius laikotarpius, vadovavosi palyginamuoju metodu, lygindamas 2013 metų inventorizacijos ataskaitoje nurodytus 2012 metų duomenis, kadangi įmonė nevedė taršos šaltinio, t. y. polistereninio putplasčio gamybos įrenginio, darbo laiko apskaitos. Išmetamų teršalų į orą kiekiams apskaičiuoti aplinkos apsaugos departamentas vertino pareiškėjo aplinkos oro taršos šaltinių ir iš jų išmetamų teršalų inventorizacijos 2013 metų ataskaitos duomenis. Teismas pažymėjo, kad pirmosios instancijos teismas padarė išvadą, kad taikytas palyginamasis metodas laikytinas teorinio (ne faktinio) pobūdžio taršos mokesčio dydžio skaičiavimo metodu, kuris negali būti visiškai objektyvus ir tikslus, tačiau pagrįstas ir leistinas teršalų kiekio skaičiavimo būdas. Teisėjų kolegijos vertinimu, mokesčių administratorius tinkamai ir pagrįstai taikė palyginamąjį metodą. Pažymėjo, kad nėra pagrindo tikėtis, kad remiantis šiuo metodu bus nustatyti visiškai tikslūs teršalų kiekiai. LVAT pažymėjo, kad mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, metinius teršalų kiekius, nesant taršos šaltinio darbo laiko apskaitos duomenų, apskaičiavo palyginamuoju metodu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, palyginamo metodas turi užtikrinti pagrįstą mokesčio apskaičiavimą, bet nereikia, kad turi garantuoti faktinį mokesčio dydžio nustatymą.

Analogijos metodas įtvirtintas V Taisyklių skyriuje, kuriame reglamentuojama, kad analogijos metodas gali būti taikomas, kai parenkamas analogiškas mokesčių mokėtojas,

vykdantis analogišką ūkinę–komercinę veiklą, analogiškais veiklos sąlygomis. Analogišku mokesčių mokėtoju laikomas toks mokesčių mokėtojas, kuris atskirais mokestiniais laikotarpiais turi panašią apyvartą, panašų darbuotojų skaičių, vykdo veiklą panašioje vietovėje, panašiomis konkurencinėmis rinkos sąlygomis ir kt. Vertinimas atliekamas lyginant tikrinamojo mokesčių mokėtojo mokesčio deklaracijos ar veiklos rodiklius su analogišką veiklą vykdančio mokesčių mokėtojo mokesčio deklaracijos rodikliais. Šis metodas yra mažiau tikslus už palyginamąjį metodą, todėl metodo parinkimo metu pirmenybė turėtų būti taikoma palyginamajam metodui (Paulauskas, 2006, p. 89).

Pažymėtina, kad analogijos metodo taikymui svarbu yra parinkti tinkamus šaltinių duomenis. Teismų praktikoje kyla ginčai dėl analogiško mokesčių mokėtojo parinkimo teisingumo. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje pareiškėjas ginčijo analogijos metodo taikymo pagrindą, teigdamas, kad mokesčių administratoriaus pasirinkti lyginamieji ūkinės–komercinės veiklos vykdytojai, neatitiko analogiško mokesčio mokėtojo kriterijų, t. y. pareiškėjo nuomone, nebuvo identiški. LVAT pažymėjo, kad taikant analogijos vertinimo metodą, nereikia rasti mokesčio mokėtojo, veikiančio identiškomis veiklos sąlygomis, taikant šį vertinimo metodą yra priimtini nesutapimai dėl darbuotojų skaičiaus, apyvartos ir kitų rodiklių. O esminis momentas yra veiklos panašumas analogiškais sąlygomis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. sausio 17 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, tinkamo šaltinio reikalavimą užtikrina analogiško, o ne identiško, ūkinės–komercinės veiklos vykdytojo parinkimas.

Išlaidų metodas įtvirtintas Taisyklių VI skyriuje. Šis metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai mokesčių administratorius disponuoja informacija apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas. Vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis. Kai mokesčių administratoriui nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami duomenys iš informacijos šaltinių, nurodytų Taisyklėse. Šis metodas skirtas apskaičiuoti fizinio asmens pajamas, kai mokesčių mokėtojų pragyvenimo lygis neatitinka gautų pajamų (Paulauskas, 2006, p. 90), t. y. turi daugiau išlaidų nei gauna pajamų. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje mokesčių administratorius papildomai apskaičiavo GPM, nes 2011–2012 m. laikotarpiu pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas. Pareiškėjas gautas pajamas grynaisiais pinigais grindė paskolos sutartimis. Tačiau, LVAT ne kartą yra nurodęs, kad asmuo pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas, prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos. Todėl teismas konstatavo, kad nesant byloje neginčytinų duomenų, patvirtinančių, kokiomis pajamomis

pareiškėjas dengė patiriamas išlaidas, pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas sudarė teisinę prielaidą mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje).

Priešingą išvadą LVAT padarė byloje, kurioje buvo konstatuota, kad mokesčių administratorius neįvykdė pareigos pagrįsti apskaičiuotus mokesčius MAĮ 70 straipsnio pagrindu. Išnagrinėtoje byloje remiantis išlaidų metodu buvo apskaičiuota, kad tikrinamuoju laikotarpiu šeimos išlaidos, kurių šaltiniai yra žinomi, buvo mažesnės nei statistinės vidutinės vartojimo išlaidos. Mokesčių administratorius akcentavo kai kurias pareiškėjų išlaidas, pavyzdžiui, lėktuvų bilietų įsigijimo išlaidas, apsipirkimų išlaidas, sumokėtas draudimo įmokas, taip pat nurodė, kad pareiškėjų šeima „yra statistinė Lietuvos šeima, kurie nuolat keliauja, skiria lėšų vaikų neformaliai ugdymui, poilsiui ir pan.“, identifikuodamas aptariamas išlaidas, taikė vidutinės vartojimo išlaidas, tenkančias vienam namų ūkio nariui per mėnesį (jas daugindamas iš visų šeimos narių) ir padarė išvadą, kad šeima patyrė daugiau išlaidų, nei turėjo pajamų. Tačiau teismas konstatavo, kad nors šeimos išlaidos, kurių šaltiniai yra žinomi, buvo mažesnės nei statistinės vidutinės vartojimo išlaidos, savaime nereiškia, kad, MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais, buvo gauta neoficialių pajamų. Teismas pripažino, kad mokesčių administratorius nepagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje).

Grynosios vertės metodas įtvirtintas Taisyklių VII skyriuje. Metodas taikomas, kai mokesčių administratorius turi informacijos, kad mokesčių mokėtojas per mokestinį laikotarpį sukaupė turto, kuriam įsigyti deklaruotų pajamų nepakanka. Vertinimas atliekamas apskaičiuojant grynosios vertės padidėjimą per tam tikrą laikotarpį. Mokesčių administratorius apskaičiuoja mokesčių mokėtojo turtą, finansinius įsipareigojimus tikrinamo laikotarpio pradžiai ir pabaigai, taip pat įvertina išlaidas ir gautas pajamas. Kai nėra galimybių nustatyti tikslios turto vertės ar išlaidų sumos, vertinimui atlikti gali būti naudojamos rinkos kainos, statistiniai duomenys bei kiti informacijos šaltiniai, įtvirtinti Taisyklėse. Pavyzdžiui, byloje mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėjas gavo transporto priemonių pardavimo pajamas, kurių nedeklaravo ir nesumokėjo GPM. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsniu neatsižvelgė į pareiškėjo pateiktas paskolos sutartis, o nesant galimybės GPM apskaičiuoti tiesiogiai, taikė grynosios vertės metodą. Teismas pripažino, kad pareiškėjo pardavimo pajamos pagrįstai apskaičiuotos netiesiogiai pagal grynosios vertės metodą, nes pareiškėjas nepateikė neginčytinų įrodymų – automobilių pirkimo–pardavimo sutarčių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 11 d. nutartis administracinėje byloje). Pažymėtina, kad grynosios vertės metodas yra labai panašus į

prieš tai aptartą išlaidų metodą, kadangi abu metodai vertina gautos naudos (išlaidų) santykį su atitinkamo laikotarpio pajamomis. Tai leidžia daryti prielaidą, kad Taisyklėse numatyti metodai sudaro perteklių.

Lėšų bankų sąskaitose metodas įtvirtintas VIII skyriuje, kuris gali būti taikomas, kai mokesčių administratoriui yra žinomi duomenys apie mokesčių mokėtojo pajamas bankų ar kitų finansinių institucijų sąskaitose. Mokesčių administratorius taikydamas šį metodą turi įvertinti lėšų pervedimus iš vienos mokesčių mokėtojo sąskaitos į kitą, išlaidas grynaisiais pinigais, išmokas iš sąskaitų, žinomus pajamų šaltinius. Atliktų skaičiavimų pagrindu mokesčių administratorius apskaičiuoja mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą. Pavyzdžiui, byloje nustatyta, kad pareiškėjas vykdė teisės aktų nustatyta tvarka neįregistruotą individualią veiklą. Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas pareiškėjo privalomus sumokėti mokesčius, taikė lėšų banko sąskaitose metodą. Pareiškėjas teigė, kad mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokestį turėtų atsižvelgti ne tik į gautas pajamas, bet ir patirtas išlaidas, tokiu būdu išlaikyti objektyvumo, teisingumo ir protingumo kriterijų įgyvendinimą. Teismas pažymėjo, kad išlaidos turi būti pagrįstos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos teisės aktuose įtvirtintus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Apskaičiuojant apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, gyventojo pasirinkimu vietoj patirtų išlaidų, leidžiamais atskaitymais gali būti pripažįstama suma lygi 30 procentų gautų individualios veiklos pajamų. Kadangi pareiškėjas nepagrindė patirtų įprastinių individualios veiklos išlaidų, mokesčių administratorius pagrįstai leidžiamais atskaitymais pripažino 30 proc. nustatytų pareiškėjo gautų individualios veiklos pajamų. Taigi LVAT pažymėjo, kad mokesčių administratorius pagrįstai pasirinko lėšų bankų sąskaitose metodą, nes vertino tik pareiškėjo pajamas, gautas iš įvairių fizinių asmenų, už parduotas prekes į turėtas sąskaitas Lietuvos kredito įstaigose. Šio metodo pasirinkimas apskaičiuojant ginčo mokesčius bei įmokas atitiko metodo taikymo kriterijus, t. y. buvo žinomi duomenys apie mokesčių mokėtojo pajamas bankų sąskaitose ir buvo įvertinti lėšų pervedimai iš vienos mokesčių mokėtojo sąskaitos į kitą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. lapkričio 13 d. nutartis administracinėje byloje). Pažymėtina, kad šio metodo įtvirtinimas taisyklėse prieštarauja netiesioginių metodų esmei, kadangi jei yra nustatoma, kiek mokesčių mokėtojas turi pinigų savo banko sąskaitoje, mokesčių bazė yra aiški ir gali būti apskaičiuota tiesiogiai pagal atitinkamo įstatymo mokesčio mokėjimo taisykles (Paulauskas, 2006, p. 91).

Ekonominių modelių metodas įtvirtintas IX Taisyklių skyriuje. Taikant šį metodą mokesčių administratorius gali naudoti duomenis iš įvairių informacijos šaltinių. Informacijos šaltiniu gali

būti duomenys apie išlaidas, patalpas, įrenginius, klientų skaičių, vidutinį pirkimo mastą ir pan. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius rodiklius. Taisyklėse įtvirtinta, kad surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus. Galimi metodo variantai: realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos ir kt. Pasirinktas skaičiavimo modelis priklauso nuo mokesčių administratoriaus turimos informacijos. Be kita ko, mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta.

Šiuo atveju kyla problematika siekiant nustatyti, kurios ginčo šalies pateiktas vertinimas yra teisingesnis. Pažymėtina, kad teismų praktikoje mokesčių mokėtojai dažnai nepasinaudoja galimybe teikti mokesčio skaičiavimų, kurie pagrįstų jų atžvilgiu teisingesnę mokesčio apskaičiavimą. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje pareiškėjas nesutiko su mokesčių administratoriaus atliktu ekonominių modelių vertinimu ir apskaičiuota papildomai mokėtina mokesčio suma. Mokesčių administratorius atliko pareiškėjo stebėjimą, nustatydamas, kiek vidutiniškai per dieną pas gydytoją apsilanko pacientų, kiek darbo vietų buvo pas pareiškėją ir kiek gydytojų dirbo. Pareiškėjas nesutiko su metodo taikymu, tačiau nepasinaudojo teise teikti kompetentingų specialistų parengtą ekonominį modelį, o tik kritikavo remdamasis savo paaiškinimais. LVAT konstatavo, kad vien tokios pozicijos užėmimas negali paneigti mokesčių administratoriaus atlikto mokesčio apskaičiavimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje).

LVAT yra pažymėjęs, kad MAĮ 70 straipsnis suteikia teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesčių mokėtojų priklausantią mokesčio bazę pagal savo įvertinimą ir apibrėžia mokesčių administratoriaus leistino elgesio turinį. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius apskaičiavimą turi atlikti atsižvelgdamas į visas reikšmingas aplinkybes, o jų nepakankant mokesčių administratorius turi teisę parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus nustatyti prievolės dydį. LVAT pažymėjo, kad mokesčių administratorius mokesčius pagal savo įvertinimą gali apskaičiuoti dvejopai: taikydamas savo nustatytus įvertinimo metodus, arba jų netaikydamas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 6 d. nutartis administracinėje byloje).

Tačiau metodų, nustatytų Taisyklėse, mokesčių administratorius negali taikyti tuomet, kai disponuoja pakankama informacija, kuria remiantis gali atkurti tikrąsias ūkinių operacijų aplinkybes bei pakankamai tiksliai apskaičiuoti mokėtinų mokesčių sumas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje). Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje, kurioje kilo ginčas dėl mokesčių administratorius apskaičiuotų papildomų

mokesčių sumų tiesioginiu ir specialiuoju būdu. Mokesčių administratorius mokesčio bazę pareiškėjui apskaičiuojo tiesiogiai, taikant GPMĮ nuostatas ir specialiuosius apmokestinimo būdus. Mokesčių administratorius GPMĮ nuostatas taikė apmokestinant pareiškėjo pasirašytas paskolos sutartis, kurios buvo sudarytos ne rinkos sąlygomis, nes pareiškėjas nemokėjo palūkanų už gautą paskolą. Todėl mokesčių administratorius įvertinęs ekonominę naudą, natūra gautos pajamos teisingai buvo apmokestintos pagal GPMĮ. Pareiškėjo turėtus grynuosius pinigus, mokesčių administratorius apmokestino taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Mokesčių administratorius, įvertinęs pareiškėjo teiktas deklaracijas, pareiškėjo paaiškinimus, nepriklausomo specialisto išvadą, surinktų duomenų pagrindu nustatė, kad pareiškėjas neturėjo sukaupęs grynujų pinigų likučio iki patikrinamojo laikotarpio, nes pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo jo gautas pajamas. Tuo tarpu pareiškėjas grynujų pinigų turėjimą grindė tik savo paaiškinimais. Iš paskolų gautus pinigus mokesčių administratorius teisingai apmokestino vadovaujantis GPMĮ, o grynuosius pinigus pagal MAĮ 70 straipsnį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, MAĮ 70 straipsnis apibrėžia mokesčių administratoriaus leistino elgesio turinį ir suteikia mokesčių administratoriui teisę apskaičiuoti mokesčių mokėtojų priklausantią mokesčio bazę pagal savo įvertinimą. Mokesčių administratorius mokesčius pagal savo įvertinimą gali apskaičiuoti taikydamas vertinimo metodus ar jų netaikydamas. Taisyklėse įtvirtinti vertinimo metodai yra būdai, kuriais siekiama nustatyti kuo tikslesnę mokestinę prievolę. Įvertinimas turi būti atliekamas taikant metodus, parinktus individualiai situacijai. Mokesčio administratoriaus įvertinimo rezultatai turi būti pagrįsti atliktais palyginimais, skaičiavimais, nepriklausomai nuo to, koku būdu buvo apskaičiuotas mokestis. Mokesčių administratorius mokesčio negali apskaičiuoti pagal vertinimo metodus, kai mokesčio administratoriaus turimos informacijos pakanka nustatyti objektyviai mokestinės prievolės bazei.

2.3. Informacijos šaltiniai – duomenų rinkimas

Taisyklių X skyriuje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius, norėdamas atlikti įvertinimą ir apskaičiuoti mokesčius, privalo surinkti pakankamą kiekį informacijos ir duomenų, reikalingų skaičiavimams atlikti ir pagrįsti. Sėkmingam vertinimui atlikti yra svarbus informacijos šaltinių parinkimas. Taisyklėse įtvirtinta, kad mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš mokesčių mokėtojo, kitų mokesčių mokėtojų ir asmenų, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registrų (kadastrų), stebėjimo būdu, statistikos

leidinių, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių ir kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ar gauti kitą informaciją, reikalingą mokesčių administratoriui.

Analizuojant fizinių asmenų apmokestinimą, pastebėtina, kad VMI gali nesunkiai suskaičiuoti fizinių asmenų pajamas, nes turi prieigą prie visų valstybinių registrų, bankų, įmonių, organizacijų. Asmenys, kurie galimai gavo neapmokestintų pajamų, identifikuojami pirmiausia atlikus mokesčių mokėtojų rizikingumo vertinimą ir atranką. Tai daroma remiantis VMI turima ir viešai skelbiama ar iš trečiųjų šalių gauta informacija. Praktikoje naudojami ir tokie šaltiniai, kaip viešojoje erdvėje esanti informacija iš įvairių platformų, „Facebook“ ir kt. Taip pat bankai ir kiti finansų rinkos dalyviai teikia VMI informaciją apie nuolatinių Lietuvos gyventojų sąskaitų likutį metų pabaigoje, gautų įplaukų dydį, skolinius įsipareigojimus, atidarytas sąskaitas (Markevičienė, 2023, p. 1).

Taip pat, VMI audito informacinė sistema padeda nustatyti mokesčio mokėtojo rizikas. Šios sistemos tikslas yra atlikti fizinio asmens mokesčių prievolių vykdymo rizikos vertinimą, įvertinti mokesčines prievoles, sumokėtus mokesčius bei įmokas, vykdyti deklaruotų ir sumokėtų mokesčių kontrolę, užfiksuoti papildomai apskaičiuotus nesumokėtus mokesčius ar įmokas, nustatyti mokesčių permokas ir kt. (Valstybinės mokesčių inspekcijos audito...). Remiantis šiais duomenimis, gali būti pradedamas mokesstinis patikrinimas, kurio metu yra tikrinamos mokesčio mokėtojo mokesčių prievolių vykdymas. Mokesstinio patikrinimo metu gali būti pritaikytas MAĮ 70 straipsnis, jei individuali mokesčio mokėtojo situacija atitinka visus šio instituto taikymo reikalavimus.

Teismų praktikoje naudojami ir tokie informacijos šaltiniai kaip apklausos metu surinkti duomenys, tačiau kyla problematika dėl jų pagrįstumo vertinimo. Regionų administracinis teismas išnagrinėjo bylą, kurioje kilo ginčas dėl pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM ir pelno mokesčio (toliau – PM) pagrįstumo ir teisėtumo. Pareiškėja nesutiko su mokesčių administratoriaus pasirinktu MAĮ 70 straipsnio įvertinimo metodu mokesčinėms prievolėms apskaičiuoti. Byloje nustatyta, kad mokesčių administratorius surinko informaciją apie pardavimo kainas iš įvairių informacinių šaltinių ir palygino su pareiškėjos nurodytomis kainomis PVM sąskaitose faktūrose ir nustatė, kad pareiškėjos parduotų automobilių kaina, nurodyta apskaitos dokumentuose, yra gerokai mažesnė už vidutinę rinkos kainą. Automobilių pirkėjų pateiktuose paaiškinimuose nurodyta transporto priemonių pardavimo kaina buvo kelias dešimt procentų didesnė, nei pareiškėjos apskaityta apskaitoje. Pareiškėjos manymu, pirkėjų paaiškinimai negali būti vertinami kaip objektyvūs įrodymai, leidžiantys daryti vienareikšmišką išvadą dėl transporto

priemonės įsigijimo kainos, nes iš 111 transporto priemonių pirkėjų 77 nurodė, kad už transporto priemonę mokėjo apskaitoje nurodytą sumą, o pakartotinio mokestinio patikrinimo metu, vertinant tuos pačius atsakymus, padaryta išvada, kad 80 transporto priemonių pirkėjų nurodė, kad už transporto priemonę mokėjo apskaitoje nurodytą sumą. Tačiau teismas konstatavo, kad bylos aplinkybės ir įrodymų visuma rodo, kad mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų apie tai, kad pareiškėjo buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindėjo tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio, todėl turėjo teisę, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (Regionų administracinio teismo 2024 m. gruodžio 3 d. sprendimas administracinėje byloje).

Teismų praktikoje pastebėtina, kad teismams nagrinėjant bylas, kuriose yra ginčijami apskaičiuoti papildomai mokesčiai transporto priemonių pardavimo veikloje, naudojami tokie šaltiniai kaip VŠĮ „Emprekis“, www.autoplius.lt ir kt. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje, kurioje mokestinis ginčas kilo dėl to, ar pagal mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus buvo pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas nesutiko su byloje VŠĮ „Emprekis“ pateikiamų duomenų (automobilių vidutinės rinkos kainos) naudojimu kaip transporto vertę įrodančių duomenų, tačiau teismas pažymėjo, kad iš VŠĮ „Emprekis“ naudoti duomenys teismų praktikoje yra pripažįstami tinkamais. Be to, apskaičiuojant mokesčio bazę buvo vertinama plataus pobūdžio informacija. Mokesčių administratorius patikrino pareiškėjo internetiniame portale www.autoplius.lt talpintuose skelbimuose nurodytas kainas su PVM sąskaitose faktūrose bei buhalterinėje apskaitoje realiai užfiksuotomis kainomis, apklausė pirkėjus bei gavo duomenis apie pareiškėjo parduotų automobilių draudimą, palygino pareiškėjo taikyto antkainio ir pelningumo rodiklius su statistiniais, kitų Tauragės apskrityje prekybą naudotais automobiliais vykdančių įmonių rodikliais. LVAT konstatavo, kad kompleksiskai išanalizavus mokesčių administratoriaus pasirinktus informacijos šaltinius, jie yra pakankamai objektyvūs, todėl tinkami pareiškėjo mokestinių prievolių dydžiui nustatyti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 15 d. nutartis administracinėje byloje).

Tinkamu informacijos šaltiniu yra pripažinta informacija, gauta iš teismo priimto apkaltinamojo nuosprendžio. Kaip jau minėta, už mokesčių slėpimą yra įtvirtinta baudžiamoji atsakomybė. Todėl teismų praktikoje pastebėtini atvejai, kai teismas remiasi duomenimis, surinktais baudžiamosios bylos nagrinėjimo metu. Pavyzdžiui, byloje LVAT išnagrinėjo ginčą, kilusį dėl to, kad pareiškėjas (individualios įmonės savininkas) nesutiko su tuo, kad mokesčių administratorius apskaičiuodamas pareiškėjo mokestines prievoles rėmėsi įsiteisėjusiame baudžiamosios bylos nuosprendyje ir ikiteisminio tyrimo medžiagoje nustatytais aplinkybėmis.

Baudžiamojoje byloje buvo konstatuota, kad pareiškėjas apskaitė ne visas gautas pajamas ir nuo jų neapskaičiavo PVM. Prekių PVM apmokestinamoji vertė buvo nustatyta pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Šio instituto taikymą pagrindė tuo, kad pareiškėjas piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, nevykdė savo pareigų apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti mokesčius. Mokesčių mokėtojas nesutiko su baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, nes jo teigimu, įrodymai buvo surinkti netinkamai. Tačiau teismas pažymėjo, kad nei mokesčių administratorius, nei MGK neturi kompetencijos vertinti, ar teismo nuosprendis, priimtas nepažeidžiant baudžiamojo proceso reikalavimų. Todėl teismas pažymėjo, kad buvo teisingai remtasi įsiteisėjusio apkaltinamojo teismo nuosprendžio prejudicine reikšme, ir mokestinėje byloje iš naujo neįrodinėjo nustatytų faktų ir nevertino įmonės savininko veiksmų, už kurių padarymą asmuo yra nuteistas. Taigi, nagrinėjamoje mokestinėje byloje mokesčių administratorius pagrįstai vadovavosi įsiteisėjusiu apkaltinamuoju nuosprendžiu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 1 d. nutartis administracinėje byloje).

Pažymėtina, kad teismai leistiniais informacijos šaltiniais laiko ir informaciją, gautą iš nepriklausomo turto vertintojo. LVAT išnagrinėtoje byloje pareiškėjai ginčijo Vilniaus AVMI prašymu atlikto nekilnojamojo turto ataskaitos, kuri buvo atlikta nepriklausomo turto vertintojo, teisėtumą. Teismas pripažino, kad pareiškėjų nuomonė, kad ginčo sandorių vertė negali būti nustatoma vadovaujantis nepriklausomų turto vertintojų, yra nepagrįsta, kadangi turto vertinimo ataskaita ar teismo eksperto išvada pateikiamas konkretus turto įvertinimas, atliktas atsižvelgiant į teisės aktais nustatytus principus, laikantis MAĮ 70 straipsnio reikalavimų. Todėl turto vertintojo pasitarkimas turto rinkos vertei nustatyti atitinka protingumo, objektyvumo ir teisingo mokesčio apskaičiavimo reikalavimus. Taigi, pareiškėjai nepagrįstai tvirtino, kad ataskaita neatitinka teisės aktų reikalavimų, o ataskaitos nenuginčijo, nes nepagrindė savo teiginio dėl ataskaitoje pateikto ginčo sklypo tikrosios rinkos kainos įvertinimo nepagrįstumo, specialių žinių turinčiais leistiniais įrodymais. Taip pat nei MAĮ 67 straipsnis, nei kitos normos įsakmiai neįtvirtina, kokiais faktiniais duomenimis privalo pagrįsti mokesčių administratorius savo priimtą sprendimą. Mokesčių administratoriui nurodžius pareiškėjui pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti, kaip tai yra įtvirtinta MAĮ 33 straipsnio 13 punkte, o pareiškėjui nepateikus tokių įrodymų, mokesčių administratorius turi pareigą pagrįsti priimamą sprendimą įrodymais ir savarankiškai rinkti įrodymus. LVAT išnagrinėtoje byloje buvo konstatuota, kad turto vertintojo parengto dokumento, kuriame yra apskaičiuota gyvenamojo namo statybos sąnaudų vertė, nėra pagrindo pripažinti neteisėtu ar įrodinėjimo principų neatitinkančiu dokumentu

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 11 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, svarbu, kad mokesčių administratorius pasirinktų tokius informacijos šaltinius, kurie leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Taisyklėse įtvirtintas platus galimų naudoti informacijos šaltinių sąrašas, iš kurių mokesčių administratorius gali gauti informaciją ir pagrįsti įvertinimu apskaičiuotą mokestį. Įstatymai neriboja, kaip mokesčių administratorius turėtų rinkti įrodymus, kai kyla klausimų, reikalaujančių specialiųjų mokslo žinių, tačiau tai turi būti daroma laikantis įrodymų leistinumą ir teisėtumo principų.

2.4. Užsienio valstybių praktika

Mokesčių administratoriaus teisė apskaičiuoti mokesčio mokėtojo mokestinę prievolę, remiantis netiesioginiais informacijos šaltiniais, yra įtvirtinta daugelio valstybių teisinėse sistemose. Aktualu būtų aptarti skirtingą mokesčio apskaičiavimo netiesioginiu būdu reglamentavimą Europos valstybėse.

Jungtinėje Karalystėje vienas iš pagrindinių teisės aktų, reglamentuojančių mokesčių surinkimą, yra Jungtinės Karalystės mokesčių administravimo įstatymas 1970. Šiame teisės akte yra įtvirtinta, kad jei mokesčių mokėtojas nepateikia pajamų mokesčio deklaracijos arba jei mokesčių administratorius mano, kad deklaracija yra neišsami ar netiksli, mokesčių administratorius turi teisę, remiantis turima informacija, apskaičiuoti mokėtiną mokestį. Prireikus, mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokėtiną mokestį gali vadovautis netiesioginiais įrodymais (Mokesčių administravimo įstatymas, 1970). Šio įstatymo 29 skirsnyje įtvirtinta, kad mokesčio vertinimas atliekamas, kai nustatoma, kad turėjo būti apskaičiuotas mokestis, kuris nebuvo apskaičiuotas, arba apskaičiuotas mokestis tapo nepakankamas, arba bet kokia taikoma lengvata tapo per didelė. Mokesčių administratorius atlieka vertinimą vadovaudamasis nustatytais reikalavimais. Mokesčių administratorius, siekdamas atlikti mokesčio įvertinimą, turi nustatyti šias sąlygas:

- 1) Mokesčių mokėtojas už vertinamą mokestinį laikotarpį buvo pateikęs mokesčių deklaraciją;
- 2) Pateiktoje deklaracijoje buvo padaryta klaida arba suklysta dėl pagrindo, pagal kurį turėjo būti apskaičiuota mokesčio mokėtojo prievolė.

Kitaip nei Lietuvoje, Jungtinėje Karalystėje nei įstatyme, nei poįstatyminiame akte nėra įtvirtintų metodų, kuriais vadovaujantis būtų atliekamas mokesčio vertinimas. Taigi, mokesčių

administratorius atlikdamas vertinimą vadovaujasi netiesioginiais įrodymais ir surinkta informacija po pirminės mokesčių mokėtojo deklaracijos pateikimo.

To paties įstatymo 36 skirsnyje įtvirtinti terminai, per kuriuos mokesčių administratorius gali taikyti netiesioginį mokesčio įvertinimą. Jungtinėje Karalystėje nustatytas ilgesnis bendrasis mokesčio perskaičiavimo senaties terminas nei Lietuvoje – 6 metai, o kai tyčia yra pateikiama neteisinga mokesčio deklaracija, taikomas 20 metų mokesčio perskaičiavimo terminas.

Analizuojant netiesioginį mokesčio apskaičiavimą, pažymėtina, kad Jungtinėje Karalystėje kyla problematika siekiant įrodyti, kad mokestis buvo nuslėptas tyčia ar dėl mokesčio mokėtojo neatsargumo. Tyčios fakto nustatymas yra svarbus taikant mokesčio perskaičiavimo senatį. Pavyzdžiui, byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar mokesčių administratorius galėjo atlikti įvertinimą praėjus bendrajam mokesčio perskaičiavimo terminui po to, kai paaiškėjo, kad buvo pateikta tyčia neteisinga deklaracija. Byloje nustatyta, kad mokesčių administratorius įvertinimą atliko dėl to, kad mokesčių mokėtojas pateikė netikslią mokesčių deklaraciją, kurioje buvo nurodyta grąžintina mokesčių suma viename deklaracijos langelyje, o kitame mokesčių mokėtojas paaiškino, kodėl buvo tokiu būdu užpildyta deklaracija. Tokį mokesčių mokėtojo elgesį mokesčių administratorius laikė tyčiniu ir taikė mokesčio įvertinimo institutą. Aukščiausiasis Teismas sutiko su mokesčių administratoriaus argumentu, kad reikalavimas įrodyti tyčinį elgesį, norint taikyti 20 metų senaties terminą, vertinimo atveju gali būti patenkinamas, kai dokumente yra tyčinis netikslumas, net jei to nebuvo sąmoningai siekiama. Tačiau pažymėjo, kad turi būti „tyčios“ elementas ir mokesčių netikslumas turi būti vertinamas viso dokumento kontekste. Todėl reikia atsižvelgti į visą deklaraciją ir mokesčių mokėtojo sprendimo naudoti netinkamą langelį nebūtinai pakanka, jei kitoje deklaracijos vietoje pateikiamas tinkamas paaiškinimas. Taigi, nors Aukščiausiasis Teismas iš dalies sutiko su mokesčių administratoriaus vertinimu, tačiau konstatavo, kad šio mokesčių mokėtojo atžvilgiu neturėjo būti taikomas įvertinimo institutas (Jungtinės Karalystės Aukščiausiojo Teismo 2021 m. gegužės 19 d. sprendimas). Šis teismo sprendimas apibrėžė, kad mokesčių administratorius galės įrodyti, kad buvo sąmoningai padarytas netikslumas mokesčių deklaracijoje, tik tuo atveju, jei įrodys, kad mokesčių mokėtojas žinojo, kad mokesčių deklaracijoje pateikta informacija buvo netiksli.

Latvijos Respublikoje mokesčių administravimą reglamentuoja Latvijos Respublikos mokesčių ir rinkliavų įstatymas (toliau – Mokesčių ir rinkliavų įstatymas). Šio įstatymo 23 straipsnyje yra įtvirtintas mokesčių sumos paaiškinimo institutas (Latvijos Respublikos mokesčių ir rinkliavų įstatymas, 1995). Šio straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius papildomai apskaičiuoja mokestį pagal atitinkamus mokesčių įstatymus, jei nustatant mokesčių

mokėjimo dydį buvo pažeisti įstatymai ar kiti teisės aktai. Latvijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas yra konstatavęs, kad Mokesčių ir rinkliavų įstatymo 23 straipsnyje vartojama frazė „buvo pažeisti“ aiškintina kaip neatitikimas taisyklėms nustatant pradinį mokesčio dydį arba apskritai nenustatant mokesčio. O ši nuostata užtikrina, kad valstybė neprarastų mokesčių, kurie objektyviai turi būti sumokėti konkrečiu atveju. Taip pat šioje nuostatoje įtvirtintas 3 metų mokesčio perskaičiavimo laikotarpis užtikrina mokesčių mokėtojo interesų tikrumą ir aiškumą (Latvijos Respublikos Senato 2020 m. vasario 13 d. sprendimas).

Mokesčių ir rinkliavų įstatymo 23 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta bendroji nuostata, kad mokesčių administratorius atlikdamas mokestinius patikrinimus turi teisę nustatyti mokėtiną mokesčių sumą pagal mokesčių mokėtojo turto ar kapitalo vertės padidėjimą arba pagal mokesčių administratoriaus turimą informaciją, jei nustatomas bent vienas iš trylikos įstatyme įtvirtintų požymių:

- 1) Nustatytas mokesčių mokėtojo turto ar kapitalo vertės padidėjimas, kuris neatitinka deklaracijose nurodytų pajamų arba dėl kurių nepateiktos deklaracijos.
- 2) Mokesčių mokėtojas sudarė sandorį, siekdamas išvengti mokesčių mokėjimo arba negalima nustatyti vieno iš sandorio dalyvių.
- 3) Asmuo vykdė apmokestinamąją veiklą, bet neįsiregistravo mokesčių mokėtoju.
- 4) Mokesčių mokėtojas nepateikė mokesčių deklaracijų.
- 5) Mokesčių mokėtojo apskaitos dokumentuose pateikta informacija neatitinka mokesčių administratoriaus turimos informacijos.
- 6) Mokesčių administratorius turi informaciją, kad mokesčių mokėtojas atliko operacijas, kurios neatsispindi jo buhalterinėje apskaitoje.
- 7) Mokesčių mokėtojo lėšų judėjimas kredito įstaigų sąskaitose neatitinka ekonominės veiklos rodiklių arba rodo operacijų atlikimą, kuris neatsispindi buhalterinėje apskaitoje.
- 8) Mokesčių mokėtojas netvarkė buhalterinės apskaitos.
- 9) Patikrinimo metu mokesčių administratorius neturi galimybės susipažinti su mokesčių mokėtojo apskaitos dokumentais arba nėra sandorius patvirtinančių dokumentų.
- 10) Mokesčių mokėtojas disponuoja prekėmis ar kt., kurių kiekis rodo galimą ūkinės veiklos vykdymą kiekiais, kurie neatitinka mokesčių administratoriui pateiktos informacijos.
- 11) Mokesčių mokėtojo ekonominės veiklos rodikliai labai skiriasi nuo atitinkamos veiklos rūšies vidutinių rodiklių arba yra kitų aplinkybių, kad mokesčių mokėtojo deklaracijose ar apskaitos dokumentuose pateikti rodikliai neatitinka faktinių rodiklių.

- 12) Mokesčių mokėtojo deklaruotos pajamos neatitinka šiuo metu ar anksčiau mokesčių mokėtojo turimų lėšų, turto ar išlaidų ir mokesčių mokėtojas negali pagrįsti neatitikimo.
- 13) Mokesčių mokėtojas per nurodytą terminą nepateikė dokumentų arba pažeidė norminiuose aktuose numatytus sandorių kainodaros dokumentacijos rengimo reikalavimus.

Pabrėžtina, kad Latvijos įstatyme netiesioginio mokesčio apskaičiavimo pagrindai yra reglamentuoti detaliau, nei Lietuvoje. Taip pat, Latvijoje, kitaip nei Lietuvoje, mokesčio apskaičiavimas, remiantis netiesiogiai surinkta informacija, gali būti įtvirtintas ir specialiuosiuose įstatymuose. Pavyzdžiui, Latvijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 22 straipsnio 2 dalyje minimas atvejis – jeigu mokesčių mokėtojo pajamos yra mažesnės už jo išlaidų sumą. Tai yra įtvirtinta specialioji teisės nuostata, kuria remiantis gali būti netiesiogiai apskaičiuojama mokesčio mokėtojo prievolė. Specialioji teisės norma šiuo atžvilgiu neriboja bendrosios teisės normos taikymo (Bendrieji mokesčių teisės klausimai).

Mokesčių ir rinkliavų įstatymo 23 straipsnio 7 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną mokesčio sumą, vadovaujasi tiesioginiais apskaičiavimo metodais ir netiesioginiais apskaičiavimo metodais, t. y. apskaičiuoja apmokestinamąjį objektą remdamasis savo turima informacija. To paties straipsnio 8 dalyje įtvirtinti netiesioginio vertinimo metodai: mokesčių administratorius atsižvelgia į turimą informaciją apie nedeklaruotas pajamas, mokesčių mokėtojo veiklą, mokestiniu laikotarpiu atliktas operacijas, sandorius, į kuriuos nebuvo atsižvelgta nustatant mokesčių mokėjimų dydį arba apie kuriuos nebuvo pranešta, taip pat vadovaujasi informacija apie sąskaitas ir indėlius kredito įstaigose. Mokesčių administratorius turi teisę nustatyti mokėtiną mokesčių sumą, remdamasis atitinkamu mokestiniu laikotarpiu atliktu stebėjimu ir mokesčių mokėtojo ekonominės veiklos rodikliais ar kita mokesčių administravimo proceso metu gauta informacija ar nustatytais pažeidimais, atsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo veiklos specifiką ir periodiškumą.

Tiek Lietuvoje, tiek ir Latvijoje mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotu mokesčiu, turi įrodyti, kad mokesčio suma yra neteisinga. Latvijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas išnagrinėtoje byloje konstatavo, kad jei mokesčių mokėtojas pateikė sandorį pagrindžiančius pirminius dokumentus (sutartis, sąskaitas faktūras), mokesčių administratorius turi įrodymais pagrįsti, kad kyla pagrįstų abejonių dėl jų pagrįstumo. Jei tokios abejonės yra pakankamai pagrįstos, apmokestinamasis asmuo turi papildomą pagrindą siekti, kad šios abejonės būtų pašalintos (Latvijos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. vasario 13 d. sprendimas).

Tačiau teismų praktikoje kyla problematika, kai teismai pernelyg abstrakčiai įvertina mokesčių mokėtojų pateikiamus įrodymus dėl pajamų gavimo pagrindimo. Svarbu, kad mokesčių administratorius galėtų patikrinti šaltinių patikimumą kartu su kitais tiesioginiais ar netiesioginiais įrodymais. Teismas tikrina mokesčių administratoriaus įvertinimo teisingumą. Nors mokesčių mokėtojas privalo pateikti įrodymus, pagrindžiančius prieštaravimus dėl mokesčių administratoriaus išvadų, įrodinėjimo našta turi būti reali. Tai reiškia, kad teismas neturi priimti tokių sprendimų, kurie sudarytų situaciją, kad įrodymai būtų laikomi nepakankamais mokesčių mokėtojo pozicijai įrodyti, nes priešingu atveju susidarytų nenuginčijama prezumpcija vienos proceso šalies nenaudai (Latvijos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. birželio 5 d. sprendimas byloje).

Estijos Respublikoje mokesčių administravimą reglamentuoja Estijos Respublikos mokesčių įstatymas (toliau – Mokesčių įstatymas). Šio įstatymo 88 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčio mokėtojas turi pareigą apskaičiuoti mokestį pagal deklaraciją ir mokesčių administratorius turi teisę patikrinti apmokestinamojo asmens apskaičiuotą sumą ir prireikus nustatyti mokesčio sumą per 3 metus, o jei mokesčių mokėtojas padarė nusikalstamą veiką – 5 metus (Estijos Respublikos mokesčių įstatymas, 2002).

Mokesčių įstatymo 94 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius, atlikdamas apskaičiavimą, gali nustatyti aplinkybes, kuriomis yra grindžiama mokėtina mokesčio suma. Mokesčio sumos nustatymą apskaičiavimu mokesčių administratoriui gali atlikti, jei:

- 1) Mokesčiui nustatyti būtini rašytiniai įrodymai yra neišsamūs, nepakankami, nepatikimi, sunaikinti ar prarasti ir kitais įrodymais neįmanoma nustatyti mokesstinės prievolės.
- 2) Fizinio asmens mokesčių mokėtojo išlaidos viršija jo deklaruotas pajamas ir mokesčių mokėtojas nepateikė įrodymų, kad šios išlaidos buvo patirtos anksčiau apmokestintų ar neapmokestinamųjų pajamų ar gautų paskolų sąskaita.

Mokesčių administratorius, siekdamas taikyti 94 straipsnio 1 dalį, turi įvertinti apmokestinimo galimybę ir būtinybę. Jei nustatoma būtinybė, tai mokesčių administratorius turi nustatyti aplinkybes, kurių pagrindu yra nustatomas mokėtino mokesčio dydis. Įstatymo formuluotė „mokesčių administratorius gali“ nesuteikia mokesčių administratoriui teisės priimti savavališką sprendimą, o pirmiausia suteikia kompetenciją ir įgaliojimus priimti sprendimą dėl mokesčio dydžio įvertinimo būdu (Estijos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 16 d. sprendimas).

Mokesčio vertinimo metodai, kitaip nei Lietuvoje, Estijoje reglamentuojami įstatyme. To paties straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad vertinant remiamasi byloje surinktais duomenimis, taip pat

mokesčių mokėtojo ekonominės veiklos, jo išlaidų rodikliais arba palyginimais su duomenimis, nustatytais kitose panašiose mokestinėse bylose. Mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčio dydį, privalo atsižvelgti į visas reikšmingas aplinkybes ir prireikus jas nustatyti rinkdamas įrodymus. Jeigu apmokestinamasis asmuo pažeidė pareigą vesti mokesčių apskaitą ir dėl to mokesčio suma buvo nustatyta remiantis kitais duomenimis arba apskaičiavus, atitinkamai sumažinama mokesčių administratoriui tenkanti įrodinėjimo pareiga, o apmokestinamojo asmens įrodinėjimo pareiga įrodyti, kad mokestis buvo nustatytas neteisingai, didėja.

Estijos Aukščiausiasis Teismas išnagrinėtoje byloje atskyrė tiesioginę ir netiesioginę mokesčio apskaičiavimą. Byloje nustatyta, kad iš mokesčių mokėtojo paimti sąsiuviniai iš esmės gali būti laikomi mokesčių mokėtojo buhalterine apskaita, nepaisant buhalterinės apskaitos pažeidimų, nes sąsiuvinuose yra svarbių pastabų apie mokesčių mokėtojo pajamas ir išlaidas. Teismas pažymėjo, kad remiantis apskaitos sąsiuviniais nebūtų mokesčio dydžio nustatymas netiesioginiu apskaičiavimo būdu. Tačiau vertinimo metodas būtų naudojamas, jei parduotos prekės būtų žinomos, bet nebūtų informacijos apie jų kainas, o mokesčių administratorius kainas nustatytų, pavyzdžiui, remdamasis Ekonomikos instituto katalogu (Estijos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2004 m. spalio 14 d. sprendimas).

Taigi, išanalizavus lyginamąją informaciją tarp Lietuvos, Estijos, Latvijos ir Jungtinės Karalystės galima teigti, kad netiesioginis mokesčio apskaičiavimo institutas savo prasme yra panašus visose valstybėse. Kaip ir Lietuvoje, taip ir kitose valstybėse pagrindas mokestį apskaičiuoti netiesiogiai yra mokesčių įstatymų pažeidimas, t. y. mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimas teise. Pastebėtina, kad tam tikrais reguliavimo aspektais palygintos šalys išsiskiria, pavyzdžiui, apskaičiavimo metodų įtvirtinimu įstatymuose, mokesčio perskaičiavimo senatimi.

3. MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS IR MOKESČIŲ MOKĖTOJO GINČŲ SPRENDIMAS

3.1. Įrodinėjimo našta Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio taikymo aspektu

Mokestinių ginčų nagrinėjimas užtikrina mokesčių mokėtojų teisių gynimą. MAĮ suteikia mokesčių mokėtojams teisę ginčyti kiekvieną mokesčių administratoriaus veiksmą ir iš jo kylančias pasekmes (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 103).

Mokestinio ginčo įrodinėjimo taisyklėms ir procesui yra būdinga tai, kad byloje yra siekiama nustatyti objektyvią tiesą. Mokestinio ginčo dalyku esant mokesčio bazės bei mokesčio dydžio nustatymui, įrodinėjimo proceso metu siekiama atkurti įvykius, su kuriais yra siejamas mokestinės prievolės atsiradimas. MAĮ 73 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai, išskyrus mokesčių įstatymuose nurodytus atvejus. Preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi. LVAT yra išaiškinęs, kad jeigu mokesčių mokėtojas nepildo dokumentų arba atlieka tai netinkamai ir dėl to negalima nustatyti apmokestinimui reikšmingos faktinės situacijos, mokesčių administratorius nesivadovauja tikrovės neatitinkančiais dokumentais. Kai įrodymų, kuriais gali vadovautis mokesčių administratorius, nepakanka, papildoma įrodinėjimo priemonė yra MAĮ 70 straipsnis. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nelaikomas objektyvios tiesos nustatymu, bet pagal įstatymą yra laikomas pagalbiniais faktiniais duomenimis, kurių negalima nustatyti įprasto įrodinėjimo proceso metu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje).

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius turi pagrįsti apskaičiuotą mokesčio sumą. Mokesčių administratorius, apskaičiavęs mokestį, turi pateikti susijusius dokumentus, faktus ir aplinkybes pagrindžiančius dokumentus (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2025). Pažymėtina, kad pagal bendrąsias įrodinėjimo taisykles mokesčių administratorius mokesčio įstatymo pažeidimą turi konstatuoti visapusiškai ir objektyviai išnagrinėjęs visas bylos aplinkybes (Paulauskas, 2006, p. 96). MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuota suma, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. MAĮ 67 straipsnio įtvirtintomis nuostatomis yra padalijama įrodinėjimo našta tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

Svarbu yra apibrėžti sąvokos „pagrįsti“ reikšmę. LVAT yra išaiškinęs, kad, visų pirma, „pagrįsti“ reiškia pateikti pagrįstus argumentus, kad pagal mokesčio administratoriaus turimą medžiagą mokestis apskaičiuotas neteisingai ar neteisingai nustatyta mokesčio bazė, ar neteisingai interpretuotos faktinės aplinkybės arba neteisingai taikytos materialinės teisės normos. Antra, „pagrįsti“ reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi pateikti naujus įrodymus, kurie patvirtintų faktines aplinkybes, kad mokesčio bazė ar mokesčio dydis nustatyti neteisingai arba pateikti įrodymus, apie kitas aplinkybes, kuriomis mokesčių mokėtojas grindžia savo reikalavimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje).

Analizuojant teismų praktiką, pabrėžtina, kad mokesčių mokėtojai, kaip argumentus, dažnai bando kelti abejones dėl mokesčių administratoriaus atliktų mokestinės prievolės skaičiavimų ir jų pagrįstumo. Tačiau pažymėtina, kad to neužtenka, ir mokesčių mokėtojas turi pareigą pateikti įrodymus, pagrindžiančius mokesčio mokėtojo įsitikinimu teisingus skaičiavimus (Paulauskas, 2006, p. 97).

Teismų praktikoje kyla įrodinėjimo problematika, kai mokesčių mokėtojai siekia perkelti faktų įrodinėjimo pareigą mokesčių administratoriui. Pavyzdžiui, išnagrinėtoje byloje kilo ginčas dėl papildomai apskaičiuotų akcizų ir su jais susijusių sumų ūkininkui kurą panaudojus ne žemės ūkio produktų gamybai. Teismas konstatavo, kad mokesčių administratoriaus atliktas apskaičiavimas, priešingai nei teigia pareiškėjas, pagrindžia, kad šildymui skirtas kuras nebuvo panaudotas žemės ūkio produkcijos džiovinimo ūkinėms operacijoms. Šiuo atveju, pareiga įrodyti, kad kuras buvo panaudotas pagal tikslinę paskirtį, priklauso pareiškėjui, o ne mokesčių administratoriui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. sausio 25 d. nutartis administracinėje byloje).

Be kita ko, LVAT yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius neprivalo įrodyti konkrečių pajamų šaltinių ir pajamų pobūdžio, kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, nes tokia sąlyga neišplaukia iš šio reguliavimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje).

Pažymėtina, kad įrodinėjimo problematika kyla ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojai nori, kad mokesčių administratorius taikytų MAĮ 70 straipsnį. Tokiais atvejais mokesčių mokėtojams ekonomiškai yra naudingiau, kad mokesčių administratorius netiesiogiai apskaičiuotų mokestinę prievolę. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėjo ginčą dėl to, ar mokesčių administratorius turėjo pareigą taikyti MAĮ 70 straipsnį ir skaičiuoti PM pagal savo įvertinimą, kai mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių į apskaitą

įtrauktų sąnaudų, ir pagrindžiančių, kad šios sąnaudos atitinka leidžiamiems atskaitymams nustatytus reikalavimus. Teismas pažymėjo, kad MAĮ 70 straipsnio nuostatos turi būti taikomos sistemiškai ir atsižvelgiant į konkretaus mokesčio įstatymą. Šiuo atveju svarbi Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 4 dalis, kurioje įtvirtinta, kad sąnaudos gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Pareiškėjui nepateikus ir neįgyvendinus įrodinėjimo pareigos, kad atskaitymai grindžiami dokumentais, atitinkančiais įstatymų reikalavimus, ir nesant kitų kliūčių apskaičiuoti mokestinę prievolę įprasta tvarka, mokesčių administratorius neturi privalomo pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnį. Teismas pažymi, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalis negali būti aiškinama ir taikoma tokiu būdu, kad to paties lygmens teisės normos, kuriose yra atspindėti pagrindiniai PM principai, prarastų prasmę (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. sausio 5 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, mokestiniuose ginčiuose yra siekiama nustatyti objektyvią tiesą. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą yra laikomas pagalbiniais faktiniais duomenimis, kurių negalima nustatyti įprasto įrodinėjimo proceso metu. Pareiga pagrįsti apskaičiuotą mokestį priklauso mokesčių administratoriui, tačiau jei mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, turi paneigti jo surinktus duomenis ir pateikti kitus dokumentus, kurie pagrįstų mokesčio mokėtojo manymu teisingesnį mokesčio apskaičiavimą.

3.2. Išlaidų metodo taikymo problematika

Išlaidų metodas yra vienas dažniausiai praktikoje taikomų metodų netiesiogiai apskaičiuojant mokestį. Šis metodas taikomas, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija pajamas, mokesčių mokėtojai nedeklaruoja gautų grynujų pajamų. Teismų praktikoje, galime išskirti vieną iš MAĮ 70 straipsnio taikymo probleminių aspektų – tai pinigų gavimo ar negavimo fakto įrodinėjimas. Tokio pobūdžio bylose kyla probleminių klausimų tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas grindžia pajamas įvairiomis civilinėmis sutartimis. Pažymėtina, kad dažnai tokias civilines sutartis mokesčių mokėtojas pateikia ne centriniam mokesčių administratoriui, kaip turėtų daryti pagal MAĮ 157 straipsnio 3 dalį, o vėlesnėse mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijose. Taigi, mokesčių mokėtojas turi įrodyti ne tik civilinės sutarties pagrįstumą, bet ir negalimumą įrodymų pateikti mokesčių administratoriui.

Pažymėtina, kad LVAT dėl įrodymų vertinimo mokestinių ginčų bylose, kai remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, grindžiamas mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, yra išaiškinęs, kad įrodinėjimo dalykas yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes. Tik paaiškinimų apie gautas pajamas teikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, pajamų gavimo nepagrindžia. Pavyzdžiui, išnagrinėtoje byloje mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėjos išlaidos viršijo apmokestinamuoju laikotarpiu gautas pajamas, todėl papildomai apskaičiavo GPM pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas. LVAT pažymėjo, kad pareiga nurodyti pajamų šaltinius tenka mokesčių mokėtojui, kuris privalo užtikrinti, kad esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti pajamų šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Šiuo atveju pažymėtina ir tai, kad paskolų sutartys, atitinkančios MAĮ 42¹ straipsnio nuostatas, kurių mokesčių mokėtojas nepateikė mokesčių administratoriui, įrodymų leistinumą aspektu, negali būti vertinamos kaip įrodymai, kuriais remiantis gali būti nustatomas pareiškėjo pajamų gavimo faktas. Todėl nustatyta faktinė aplinkybė, t. y. sandorio nedeklaravimas, teismo vertinimu, yra pagrindas mokesčių administratoriui pareiškėjos nurodytų sandorių nevertinti kaip pareiškėjos pajamų šaltinio. Teismo vertinimu, pareiškėjos pateiktos paskolos sutartys, kurios nepasirašytos, yra formalios ir įformintos siekiant mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų, todėl nelaikomos pagrįstais įrodymais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 4 d. nutartis administracinėje byloje).

Kitoje byloje mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėjas nedeklaravo pajamų, gautų iš nenustatytų šaltinių, ir nuo jų nesumokėjo mokesčio. Pareiškėjas mokesčio administratoriaus apmokestintas pajamas grindė pateikdamas skolos raštelius. LVAT pažymėjo, kad įvairios civilinio teisinio pobūdžio sutartys dėl atitinkamų lėšų gavimo, GPMĮ taikymo prasme, teismų praktikoje nėra pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, neginčijamai patvirtinantys atitinkamų lėšų gavimo faktą. Tokios sutartys tik sudaro prielaidą, kad asmuo gavo lėšas, pagal nurodomus sandorius. Taigi, mokesčių mokėtojas turi įrodyti realų lėšų gavimo faktą. Teismas pažymėjo, kad atsižvelgiant į MAĮ nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Teismas konstatavo, kad skolos rašteliai buvo surašyti formaliai, siekiant mokesčių administratoriui pagrįsti trūkstamus pajamų šaltinius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje).

Dovanojimo sutartys – tai dar viena iš civilinių sutarčių, dažnai naudojamų siekiant pagrįsti gautas pajamas. Pavyzdžiui, LVAT išnagrinėtoje byloje mokesčių administratorius pareiškėjams apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM, nes patikrinamojo laikotarpio išlaidos viršijo pajamas. Pareiškėjai pajamas grindė dovanojimo sutartimis, kurios nebuvo rašytinės, nes to nereikalavo įstatymas. Taip pat teigė, kad papildomos pajamos yra neapmokestinamos, nes jos gautos dovanojimo sutartimi iš tėvų. Nustatyta, kad pareiškėjų paaiškinimuose mokesčių administratoriui nurodytos iš tėvų gautos pinigų sumos ir metinėse pajamų deklaracijose nurodytos sumos ženkliai skiriasi, taip pat neatitinka rašytiniuose pareiškėjų tėvų patvirtinimuose nurodytos pareiškėjams dovanotos sumos. Todėl teismas konstatavo, kad pareiškėjų argumentai yra nenuoseklūs bei prieštaringi. Teismas pažymėjo, kad pagal GPMĮ nuostatas asmuo gavęs pajamų privalo jas deklaruoti ir sumokėti mokestį, o jų teisingumui pagrįsti turi turėti visus privalomus apskaitos dokumentus, sandorius ir pan. Todėl buvo pagrįstai taikytas MAĮ 70 straipsnis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. kovo 22 d. nutartis administracinėje byloje).

Pažymėtina, kad siekiant įrodyti pajamų gavimą dovanojimo sutartimis, problematika kyla ir tada, kai tariamo dovanotojo finansinė padėtis neleidžia tikrinamajam mokesčių mokėtojui padovanoti tam tikrų sumų. Mokesčių administratorius patikrina, ar iš atitinkamų asmenų buvo galimybė gauti tam tikras pinigų sumas. Pavyzdžiui, pareiškėjai tvirtino, kad dovanotojas S. P. turėjo finansines galimybes padovanoti pareiškėjams 25 000 Lt. VMI mokestinio patikrinimo metu įvertino S. P. pajamų ir išlaidų analizę ir nurodė, kad santaupomis galėjo turėti ne daugiau kaip 3 100 Lt. Tačiau VMI neįvertino, kokias pajamas S. P. turėjo ar galėjo turėti iki patikrinamojo laikotarpio, taip pat nepagrindė padarytos išvados, kad S. P. negalėjo turėti santaupų užsienio valiuta. Todėl teismas konstatavo, kad neužtenka įvertinti tik S. P. pajamas, gautas pensijos gavimo laikotarpiu, bet reikia įvertinti individualią situaciją ir realias finansines galimybes perduoti pareiškėjams 25 000 Lt. Teisėjų kolegija konstatavo, kad mokesčių administratoriaus atlikti GPM apskaičiavimai nebuvo tinkamai motyvuoti ir pagrįsti įrodymais, nebuvo įvertintos visos reikšmingos nurodytos aplinkybės, pareiškėjų patirtos išlaidos buvo skaičiuojamos pareiškėjų nenaudai, esant galimybei skaičiuoti jas pareiškėjams palankesniu būdu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, išanalizavus teismų praktiką, galima teigti, kad išlaidų metodo taikymo problematika kyla dėl negalėjimo pagrįsti pajamų šaltinių. Išlaidų ir pajamų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorių pagrindžiančių dokumentų pateikimu. Įrodinėjimo našta tenka pačiam mokesčių mokėtojui. Praktikoje mokesčių mokėtojai pajamas dažniausiai grindžia civilinėmis sutartimis, tačiau jos nėra laikomos tiesioginiais įrodymais. Be kita ko,

mokesčių mokėtojų padėti įrodinėjant sunkina nenuoseklūs parodymai, o tai sudaro teisėtą pagrindą mokesčių administratoriui taikyti išlaidų metodą.

3.3. Ekonominio modelio metodo taikymo problematika

Ekonominio modelio taikymas pasižymi tuo, kad dažnai naudojami įvertinimo būdai, pagrįsti specialiomis žiniomis bei ekonomine logika. Bylos nagrinėjimu metu mokesčių mokėtojai norėdami paneigti tokiu būdu mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, turi pateikti įrodymus, pagrįstus specialiomis žiniomis. To nepadarius, laikoma, kad mokesčių mokėtojas nepaneigė mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių bei neįrodė teiginių teisingumo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje).

Ekonominio modelio metodo taikymo problematika teismų praktikoje atsiranda, kai mokesčių mokėtojai siekia susimąžinti ar išvengti mokesčių prievolių transporto priemonių pardavimų veikloje. Mokesčių administratorius pastebi, kad subjekto ūkinėje veikloje nėra ekonominės logikos. Tokio pobūdžio bylose įrodinėjimo dalyku yra aplinkybės nustatymas, ar automobilių pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyta automobilių pardavimo kaina yra teisinga. Pavyzdžiui, byloje pareiškėjui papildomai apskaičiuotos mokesčių sumos dėl to, kad tikrinamuoju laikotarpiu pareiškėjas, vykdydamas transporto priemonių pardavimo veiklą, pardavimo dokumentuose nurodydavo dirbtinai sumažintas pardavimo kainas, kurios buvo ženkliai mažesnės nei rinkos kainos. Apskaičiuojant pareiškėjo mokesčių bazę buvo taikytas ekonominio modelio įvertinimo metodas, kurį naudojant buvo atlikti realizavimo pajamų skaičiavimai. Pareiškėjas nesutiko su VMI sprendimu taikyti šį metodą ir savo poziciją grindė tuo, kad mokesčių administratorius netinkamai pritaikė Taisyklėse numatytus metodus, nes mokesčių administratorius perskaičiuodamas automobilių pardavimo kainą neperskaičiavo jų įsigijimo kainos, turėjo padidinti pareiškėjo išlaidas automobiliams įsigyti tiek, kad antkainis atitiktų rinkos sąlygas, netinkamai įvertino asmenų, pirkusių automobilius parodymus dėl automobilių įsigijimo kainos bei nustatydamas automobilių pardavimo rinkos kainą pasirinko netinkamus informacijos šaltinius ir pan. Teismas pažymėjo, kad 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. Tačiau, mokesčių administratorius buvo surinkęs pakankamai duomenų, pagrindžiančių abejonę, dėl užfiksuotų aplinkybių tikrumo. Duomenų, kurie patvirtintų arba paneigtų įrodymuose užfiksuotų aplinkybių

tikrumą, pareiškėjas nepateikė. Taigi, pagal pagrįstas abejones keliančius pirminius, tiesioginius ir leistinus įrodymus, mokėtino mokesčio dydžio nebuvo galima apskaičiuoti įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir to padaryti nebuvo galima dėl to, kad pareiškėjas netinkamai vykdė pareigą apskaičiuoti mokesčius. Teismas konstatavo, kad mokesčių administratoriui egzistavo faktinės ir teisinės prielaidos bei sąlygos taikyti MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas. Pažymėtina ir tai, kad pareiškėjas teigė, kad jo pateikti skaičiavimo būdai yra tikslesni, teisingesni ir pagrįsti ekonomine logika, tačiau nepateikė nuorodų į atitinkamus teisės aktus, skaičiavimo metodikas, kuriuose reglamentuojamos tokio metodo taikymo sąlygos ir tvarka, o pateikė tik savo nuomonę. Taigi, teismas konstatavo, kad mokesčių administratorius teisėtai nustatydamas pareiškėjo mokesčių bazę vadovavosi MAĮ 70 straipsniu ir Taisyklėmis, kadangi apskaitos dokumentuose buvo pateikti iškraipyti duomenys (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis).

Taip pat ekonominio modelio metodo taikymo problematika atskleidžiama nagrinėjant ginčus, kuriuose apskaičiuojama namų statybos vertė. Pavyzdžiui, išnagrinėtoje byloje nustatyta, kad pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2009–2012 m. patirtos išlaidos viršijo tuo pačiu laikotarpiu gautas teisės aktų nustatyta tvarka apmokestinamąsias pajamas, t. y. pareiškėjai ir jos sutuoktiniui neužteko piniginių lėšų namo statybų, bankų paskolų dalies grąžinimo ir palūkanų mokėjimo, transporto priemonių įsigijimo bei vartojimo ir nepilnamečių vaikų išlaikymo išlaidoms padengti. Pareiškėja dokumentų, patvirtinančių statybos išlaidas, neišsaugojo, o išsaugoti dokumentai patvirtino tik dalį išlaidų. Todėl gyvenamojo namo statybai naudotų medžiagų ir gaminių įsigijimo išlaidų vertės nustatymui buvo pasirinktas ekonominio modelio metodas, kurio taikymui buvo naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių, t. y. mokesčių administratorius vertę nustatė naudodamasis Statistikos departamento, UAB „Sistela“, VMI duomenų bazėmis, Nekilnojamojo turto registro duomenimis bei pačios pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktais dokumentais. Tai, kad pareiškėja mokesčių administratoriui nepateikė neginčytinų duomenų, patvirtinančių už kokias pajamas buvo atlikti statybos darbai, sudarė pagrįstą pagrindą manyti, kad pareiškėjos turėtos išlaidos galėjo viršyti pajamas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, ekonominio modelio metodo taikymas praktikoje dažnai reikalauja taikyti specialiomis žiniomis pagrįstus įrodymus, taikyti skaičiavimus, vadovautis duomenimis iš įvairių informacijos šaltinių. Tokiais atvejais mokesčių mokėtojai, jų manymu, teisingesnį mokesčio apskaičiavimą grindžia savo nuomone, bet nepateikia įrodymų, pagrįstų specialiomis žiniomis,

kurie nuginčytų mokesčių administratoriaus atliktą vertinimą. O mokesčių administratoriaus atliktą mokesčių skaičiavimą, mokesčių mokėtojai ginčija tik keliamomis abejonėmis.

IŠVADOS

1. Mokesčių vengimo atveju mokestis apskaičiuojamas pagal MAĮ 69 straipsnį ir mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoja pagal tikrąjį sandorio turinį, o kai mokesčių mokėtojas slepia mokesčius, mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoja pagal MAĮ 70 straipsnį, atkuriant realiai įvykusias ūkines operacijas. Nors šie institutai reglamentuoja skirtingus mokesčio apskaičiavimo būdus, tačiau egzistuojant sąlygoms įtvirtintoms tiek MAĮ 69, tiek MAĮ 70 straipsniuose, apskaičiuojant mokestį gali būti taikomi abu institutai.
2. Mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą yra galimas tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo mokesčių įstatyme įtvirtintų pareigų, t. y. neapskaičiuoja ir nemoka mokesčio, pažeidžia mokesčių įstatymus ir dėl to mokesčio negalima apskaičiuoti atitinkamo įstatymo nustatyta tvarka.
3. Mokesčių administratorius turi surinkti informaciją, susijusią su mokesčių apskaičiavimu, ir pagal turimą informaciją parinkti vieną iš Taisyklėse įtvirtintų metodų, kuriuo būtų apskaičiuojama tiksliausia mokestinė prievolė. Mokesčių administratorius turi įvertinti, ar jo turimos informacijos nepakanka mokestinei prievolei apskaičiuoti įprastu būdu ir tik tada nuspręsti mokestinę prievolę apskaičiuoti pagal įvertinimo metodus.
4. Apibendrinant palygintų valstybių teisinį reguliavimą, galima teigti, kad mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą Europos valstybėse yra reglamentuojamas panašiai, t. y. kiekvienos valstybės atitinkamuose įstatymuose įtvirtinti netiesioginio mokesčio apskaičiavimo pagrindai, tačiau reglamentavimas minėtose valstybėse išsiskiria vertinimo metodų įtvirtinimu.
5. Išanalizavus teismų praktiką pastebėtina, kad taikant MAĮ 70 straipsnių dažniausiai problematika kyla dėl vertinimo metodų taikymo, kadangi tiek mokesčių mokėtojas tiek mokesčių administratorius siekia įrodyti jų atžvilgiu teisingesnį mokestinės prievolės dydį. Nėra teisinio reikalavimo, kad netiesioginiu būdu apskaičiuotas mokestis būtų tikslus, nes šios garantijos mokesčių mokėtojas netenka.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

A. TEISĖS NORMINIAI AKTAI

I. Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243.
3. 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“.

II. Užsienio valstybių teisės aktai

4. Latvijos Respublikos mokesčių ir rinkliavų įstatymas (1995). *Latvijos žinios*, 26.
5. Estijos Respublikos mokesčių įstatymas (2002). *Valstybės žinių leidėjas*, RT I, 19.12.2024, 4.
6. Jungtinės Karalystės mokesčių administravimo įstatymas 1970, c. 9. (1970). London: HMSO.

B. SPECIALIOJI LITERATŪRA

7. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
8. Markevičienė, E. (2023). Kai išlaidos didesnės už oficialias pajamas: VMI gyventojų gaudyklėje nusėdo 9,5 mln. Eur. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2023/06/30/kai-islaidos-didesnes-uz-oficialias-pajamas-teismai-paprastai-palaiko-vmi> [žiūrėta 2025 m. kovo 19 d.].
9. Medelienė, A. (2004). Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, 56, p. 117-139.
10. Medelienė, A., Sudavičius B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras.
11. Medelienė, A. (2019). Kaip elgtis, kai tikrina VMI? [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.delfi.lt/verslo-pozioris/nuomones/aiste-medeliene-kaip-elgtis-kai-tikrina-vmi-82104253https://www.delfi.lt/verslo-pozioris/nuomones/aiste-medeliene-kaip-elgtis-kai-tikrina-vmi-82104253> [žiūrėta 2025 m. kovo 6 d.].

12. Novošinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Lietuvos mokslų akademija, T. 20. Nr. 3, p. 222-229 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/view/2744/1576> [žiūrėta 2025 m. kovo 20 d.].
13. Paulauskas, A. (2006). *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
14. Paulauskas, A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. Viešoji politika ir administravimas Nr. 15, p. 27-41 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://epublications.vu.lt/object/elaba:6094473/6094473.pdf> [žiūrėta 2025 m. kovo 20 d.].
15. Puzinskaitė, E., Klišauskas, R. (2012). Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 19 (2), p. 675-695 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ojs.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/55> [žiūrėta 2025 kovo 6 d.].
16. Puzinskaitė, E. (2013). Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. *Jurisprudencija*, 20(4), p. 1409-1426, <https://doi.org/10.13165/JUR-13-20-4-07>

C. TEISMŲ PRAKTIKA

I. Konstitucinio Teismo nutarimai

17. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

II. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

18. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*, [ESTT], Nr. C-255/02, [2006 m. vasario 21 d.]. ECLI:EU:C:2006:121.

III. Lietuvos bendrosios kompetencijos teismų praktika

19. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gegužės 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-78/2012.

IV. Lietuvos administracinių teismų praktika

20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-15-925/2004.
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1-495/2005.
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-71-764/2009.
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013.
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1718/2013.
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-366-438/2015.
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016.
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1302-602/2016.
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1399-428/2018.
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-472-968/2019.
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-431-822/2019.
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1320-575/2019.
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2090-602/2019.
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1876-602/2019.
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2536-968/2020.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1878-556/2020.

36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2313-1062/2020.
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2052-602/2020.
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis Nr. eA-1865-438/2020.
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje eA-1924-602/2020.
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1705-438/2020.
41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-4563-968/2020.
42. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-315-556/2021.
43. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-430-556/2021.
44. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-734-789/2021.
45. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2077-442/2021.
46. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3098-815/2021.
47. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugpjūčio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2323-575/2021.
48. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3665-968/2021.
49. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2708-602/2021.
50. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3099-968/2021.
51. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. sausio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-36-575/2022.

52. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-456-789/2022.
53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. sausio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-69-575/2023.
54. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. kovo 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-349-815/2023.
55. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-295-556/2023.
56. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. birželio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-996-1047/2023.
57. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2317-602/2023.
58. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. sausio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-13-789/2024.
59. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-64-575/2024.
60. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-438-815/2024.
61. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2024 m. lapkričio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1043-442/2024.
62. Regionų administracinio teismo 2024 m. gruodžio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-6821-1066/2024.

V. Mokestinių ginčų komisijos sprendimai

63. Mokestinių ginčų komisijos 2024 m. sausio 30 d. sprendimas Nr. S-17 (7-2023-202).

VI. Užsienio valstybių teismų praktika

64. Estijos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 16 d. sprendimas byloje Nr. 3-3-1-42-13.
65. Estijos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2004 m. spalio 14 d. sprendimas byloje Nr. 3-3-1-39-04.
66. Jungtinės Karalystės Aukščiausiojo Teismo 2021 m. gegužės 19 d. sprendimas byloje Nr. UKSC/2019/0136.

67. Latvijos Respublikos Aukščiausiojo Teismo, Administracinių bylų departamento 2015 m. birželio 5 d. sprendimas byloje Nr. A420615511, SKA-102/2015.
68. Latvijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas, Administracinių bylų departamento 2018 m. vasario 13 d. sprendimas byloje Nr. A420433513, SKA-92/2018.
69. Latvijos Respublikos Senato administracinių bylų departamento 2020 m. vasario 13 d. sprendimas byloje Nr. A420159017, SKA-158/2020.

D. KITI ŠALTINIAI

70. Latvijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas. Bendrieji mokesčių teisės klausimai 2005-2018. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.at.gov.lv/files/uploads/files/6_Judikatura/Tiesu_prakses_apkopojumi/2018/Nodoklu%20tiesibu%20visparigie%20ja utajumi%2020_09_2018.docx [žiūrėta 2025 m. kovo 9 d.].
71. Valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybinės mokesčių inspekcijos audito informacinė sistema (AUDITO IS). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/837401/AUDITO_IS.pdf/d52fc802-6bd9-5439-8158-f7cb55597ba1?t=1622632234763 [žiūrėta 2025 m. kovo 18 d.].
72. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2025-02-06 redakcija). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/lt/mokesciu-administravimas> [žiūrėta 2025 m. balandžio 2 d.].

SANTRAUKA

Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Benedikta Barcytė

Šiame magistro darbe analizuojamas vienas iš atvejų, kai mokestį apskaičiuoja pats mokesčių administratorius – tai mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kuris yra įtvirtintas MAĮ 70 straipsnyje. Nagrinėjant reikšmingus teisės aktus, mokslininkų doktriną ir teismų praktikoje pateiktus išaiškinimus siekiama atskirti mokesčio apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir mokesčio apskaičiavimą taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Nagrinėjant magistro darbo temą atskleidžiama MAĮ 70 straipsnio samprata ir taikymo procesas. Taip pat šiame darbe analizuojami MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrindai, nagrinėjamas kiekvienas iš MAĮ 70 straipsnyje ir Taisyklėse įtvirtintų pagrindų, t. y., kai mokesčių mokėtojas neapskaičiuoja mokesčio, nebendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, netvarko apskaitos ir nesaugo apskaitos ar kitų dokumentų, susijusių su mokesčių apskaičiavimu. Darbe pateikiama Taisyklėse įtvirtintų netiesioginio mokesčio apskaičiavimo metodų analizė, jų samprata ir teismų praktikoje kylanti taikymo problematika. Pateikiama apibendrinta leistinų duomenų šaltinių sistema, kuriais mokesčių administratorius gali vadovautis apskaičiuojant mokestinę prievolę pagal savo įvertinimą.

Darbe pateikiamas netiesioginio mokesčio apskaičiavimo teisinis reguliavimas Latvijos Respublikoje, Estijos Respublikoje ir Jungtinėje Karalystėje. Analizuojami mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą instituto panašumai ir skirtumai tarp minėtų valstybių ir Lietuvos Respublikos. Šiame darbe, nagrinėjant mokesčio apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pateikiama aktuali teismų praktika, kurią išanalizavus, siekiama išskirti probleminius MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo klausimus.

SUMMARY

Tax Calculation Based on the Tax Administrator's Assessment

Benedikta Barcytė

This master thesis provides analysis of the case where the tax is calculated by the tax administration itself – the calculation based on the tax administrator's assessment, which is written in Article 70 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania. One of the aims is to distinguish difference between tax calculation based on the tax administrator's assessment and tax assessment based on the principle of substance over form by examining relevant legislation, scholarly doctrine and case law.

The topic of the master thesis is the concept of Article 70 of the Law on Tax and Administration and the process of its application. It also analyses the grounds for the application of Article 70 while examining each of the grounds set out in Article 70, i.e. when a taxpayer fails to calculate the tax, fails to co-operate with the tax administration, fails to keep accounts and fails to keep records or other documents that are important for tax calculation. The paper presents an analysis of the methods of indirect tax calculation set out in the Rules, their concept and the problems of their application arising in the case law. It provides a generalised framework of permissible sources of data which the tax administrator may use to choose the applicable method and to calculate the tax liability according to its own assessment.

The topic of the master thesis also presents the legal regulation of indirect tax assessment in Republic of Latvia, the Republic of Estonia and the United Kingdom. The paper analyses the similarities and differences of the calculation based on the tax administrator's assessment regulation between above mentioned countries and the Republic of Lithuania. The paper also analyses relevant case law about the tax assessment based on the tax administrator's assessment and highlights problematic issues.