

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

ŠARŪNAS BAGDONAS

FINANSŲ TEISĖ

MOKESTINIO TYRIMO IR MOKESTINIO
PATIKRINIMO SĄVEIKA

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –

lektorė

Airina Remeikienė

Konsultantas –

Doc. dr. Egidija Smalakienė

Vilnius, 2006

TURINYS

IVADAS.....	3
1. MOKESTINĖS KONTROLĖS FORMOS.....	6
1.1. MOKESTINIO TYRIMO SAMPRATA.....	9
1.1.1. MOKESTINIO TYRIMO ATLIKIMO ĮFORMINIMAS.....	12
1.2. MOKESTINIO PATIKRINIMO SAMPRATA.....	14
1.2.1. PATIKRINIMŲ REZULTATŲ ĮFORMINIMAS.....	19
2. MOKESTINIO TYRIMO IR MOKESTINIO PATIKRINIMO SĄVEIKA.....	22
2.1 MOKESTINIŲ TYRIMŲ IR PATIKRINIMŲ ATLIKIMAS.....	23
2.2. MOKESTINIO TYRIMO TURINYS.....	26
2.2.1. MOKESTINIS TYRIMAS IR BENDRIEJI TEISĖS PRINCIPAI.....	29
2.3. MOKESTINIO TYRIMO PABAIGA – MOKESTINIO PATIKRINIMO PRADŽIA.....	31
2.3.1. PRANEŠIMO APIE MOKESČIŲ NEPRIEMOKĄ REIKŠMĖ.....	32
3. MOKESTINĖ KONTROLĖ RUSIJOS FEDERACIJOJE.....	35
IŠVADOS.....	46
SANTRAUKA.....	48
SUMMARY.....	49
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	50

IVADAS

Mokesčiai yra pagrindinis valstybės ir savivaldybių biudžeto pajamų šaltinis. Nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės vešiesiems poreikiams tenkinti. Taip pat mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, remiami ūkio plėtros prioritetai. Tačiau, kad būtų pasiekti tikslai neužtenka vien nustatyti mokesčius kaip prievolę valstybei. Reikalinga sureguliuoti jų mokėjimo tvarką ir šios tvarkos laikymosi kontrolės mechanizmą. Kontrolinė funkcija pasireiškia realizuojant pagrindinius uždavinius keliamus mokesčių administratoriui: įgyvendinti mokesčių įstatymus ir užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti. Kokybiškai kintant valstybės finansinės veiklos formoms ir apimtims, kinta ir valstybės taikomos kontrolės formos. Šiuo metu galiojantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ) išskiria dvi tiesiogines mokesčių mokėtojų kontrolės formas – mokestinį patikrinimą ir mokestinį tyrimą. Tiek mokestinio patikrinimo, tiek mokestinio tyrimo metu yra tiriama ir tikrinama, kaip mokesčių mokėtojas apskaičiuoja, deklaruoja ir moka mokesčius. Tas pats įstatymas įpareigoja mokesčių administratorių ne tik kontroliuoti mokesčių mokėtojus, bet ir teikti jiems visokeriopą pagalbą. Kad nesuklystų apskaičiuodamas ir sumokėdamas mokesčius, sąžiningas verslininkas visada gali klausti, konsultuotis. Bet koks konfliktas tarp mokesčio mokėtojo ir administratoriaus gali kilti tik tada, kai nustatomi sąmoningo mokesčių vengimo faktai. Be to, mokesčių mokėtojas jau turi teisę nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, susitarti dėl mokesčio dydžio, kai abi šalys neturi pakankamai įrodymų savo skaičiavimams pagrįsti.

Temos naujumas ir problematika. Rengiantis narystei Europos Sąjungoje (toliau - ES) buvo peržiūrimi, keičiami, papildomi ar kuriami nauji mokesčių įstatymai, kad mokesčių teisiniai pagrindai atitiktų ES reikalavimus. Kai Lietuva 2004 metų gegužės 1 d. tapo ES nare, tą pačią dieną įsigaliojo ir naujas Mokesčių administravimo įstatymas.

Šiuo įstatymu apibrėžta nauja mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo funkcija, kuri iš esmės nusako naują požiūrį į mokesčių mokėtojus. Dabar mokesčių administratorius įvardijamas ne tik kaip kontroliuojanti, bet ir paslaugas mokesčių mokėtojams teikianti institucija. Jos pagrindinė misija – padėti sąžiningiems mokesčių mokėtojams teisingai apskaičiuoti ir laiku sumokėti visus privalomus mokesčius, t.y. „mažiausiomis sąnaudomis“ įvykdyti prievolę. Pradėta plačiai taikyti mokesčių administravimo procedūra – mokestinis tyrimas, kurio metu mokesčių mokėtojas nebaudžiamas už pastebėtas klaidas, bet jam skiriamas laikas klaidoms ištaisyti, o mokesčių administratorius pateikia rekomendacijas, kaip

tai padaryti. Tačiau ar teisinis mokestinio tyrimo reglamentavimas nesukuria prielaidų laisvai interpretuoti mokestinio tyrimo turinį, dėl ko pažeidžiamas pagrindinis šalies įstatymas – Konstitucija. Iki šiol Lietuvoje praktiškai nebuvo jokių tyrinėjimų šia tema. Tokia padėtis šiuolaikiniame Lietuvos teisės moksle yra pateisinama dėl palyginti trumpo naujojo MAĮ gyvavimo laikotarpio, per kurį nespėta moksliniu lygiu išnagrinėti naujos mokestinės kontrolės formos - mokestinio tyrimo.

Šiame darbe bus nagrinėjama valstybės mokestinių pajamų kontrolės sritis. Valstybės **mokestinių** pajamų kontrolę realizuoja specializuotos ir nespecializuotos kontrolės institucijos. Specializuotos kontrolės institucijos kontroliuojančios valstybės pajamas yra mokesčių administratoriai: Valstybinė mokesčių inspekcija ir Muitinės departamentas. Nespecializuotos kontrolės institucijos yra Žemės ūkio ministerija ir Aplinkos ministerija atitinkamai administruojančios baltojo cukraus virškvocio mokestį; kvotinio cukraus gamybos mokestį; papildomą cukraus gamybos mokestį; cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinąjį mokestį; papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestį (ŽŪM) ir mokestis už gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis; mokestis už aplinkos teršimą; atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą. Dėl ribotos darbo apimties autorius pasirinko sritį, susijusią su pagrindinio mokesčių administratoriaus - Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklą.

Tyrimo objektas. Valstybės mokestinių pajamų tiesioginės kontrolės formos.

Tyrimo dalykas. Mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą reglamentuojantys teisės aktai.

Hipotezė

VMI viršininko įsakymu patvirtintose taisyklėse nustatytos mokestinio tyrimo procesinės normos neatitinka mokesčių administravimo įstatyme nustatytų mokestinio tyrimo normų turinio.

Darbo tikslas – išanalizuoti mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo teisinio reglamentavimo ypatumus.

Darbo uždaviniai:

1. išaiškinti mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo sampratą bei jų tarpusavio sąveiką;
2. išanalizuoti ir palyginti Rusijos Federacijos ir Lietuvos mokestinės kontrolės teisinį reglamentavimą;
3. išanalizuoti mokestinio tyrimo teisinio reglamentavimo atitikimą bendriesiems teisės principams ir Konstitucijai.

Kaip jau buvo minėta mokslinių tyrinėjimų mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo temomis nėra. Žinoma yra keletas straipsnių Lietuvos aukštųjų mokyklų leidžiamuose leidiniuose ir mokesčių mokėtojams skirtų informacinių straipsnių spaudoje apie mokėtojų

teisių užtikrinimą, patikrinimo atlikimo problematiką. Darbe daugiausiai naudojamosi MAĮ, Europos Sąjungos ir Rusijos Federacijos teisės aktais – konvencijomis, sutartimis, direktyvomis, sudarytomis bendrų veiksmų programomis ir kitais teisės aktais. Taip pat Lietuvos Respublikos muitinės įstatymu, kitais teisės aktais mokesčių pajamų kontrolės srityje.

Atskirų mokslininkų ir specialistų šia tema straipsniais, nuomonėmis ir pozicijomis.

Dalis medžiagos buvo surasta įvairių pasaulio šalių įstatymų leidėjų ir valstybės institucijų, tarptautinių mokslo organizacijų ir interneto tinklalapiuose.

Darbe yra naudojami tokie pagrindiniai mokslinio pažinimo metodai: dogminis – įstatymo turiniui analizuoti, sisteminis – nagrinėjamų normų vietai teisės sistemoje nustatyti, lyginamasis – lyginti naujos redakcijos MAĮ su prieš tai galiojusia, taip pat pagalbiniai metodai – gramatinis, loginis, analizė ir apibendrinimas.

Praktinė darbo reikšmė

Darbe bus išnagrinėta tiesioginių mokesčių mokėtojų kontrolės formų mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo sąveika. Naujai taikomo kontrolės metodo mokestinio tyrimo teisinio reglamentavimo trūkumai. Pateiksiu pasiūlymus dėl jų tobulinimo.

Darbo struktūra

Darbas susideda iš įvado, 3 dalių, išvadų bei pasiūlymų.

Pirmoje dalyje, nagrinėjama mokestinės kontrolės formų mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo sampratos, jų taikymo pagrindai ir apimtys.

Antroje dalyje, nagrinėjama mokestinio tyrimo teisinio reglamentavimo specifika susijusi su pagrindinėmis mokesčių mokėtojo teisėmis, bendraisiais teisės principais.

Trečioje dalyje, palyginami Rusijos Federacijoje taikomi mokestinės kontrolės metodai su Lietuvos, teisinio reglamentavimo panašumai ir skirtumai.

Darbo pabaigoje yra pateiktos išvados, pasiūlymai ir literatūros sąrašas.

1. MOKESTINĖS KONTROLĖS FORMOS

Žmonija savo evoliucijos procese nuėjo kelią nuo paprasčiausių prekių mainų iki prekių-p piniginių santykių, kur pinigai tapo visuotiniu ekvivalentu, o valstybė savo veikloje valdanti ekonominius ir socialinius procesus, pradėjo vesti pajamų ir išlaidų apskaitą pinigais, sukurdamą įvairius fondus¹. Siekiant gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti, yra nustatomi įvairūs mokesčiai. Nors dauguma sutinka, kad be mokesčių negali išsiversti nei viena valstybė, tačiau vis tik mokesčius visi linkę daugiau kritikuoti nei girti. Apklausose apie verslo sąlygas Lietuvoje verslo visuomenė tarp didžiausių kliūčių vardija painias mokesčių taisykles, sudėtingą mokesčių administravimą, bei didelę mokesčių našta². Todėl siekia sumažinti ar net visiškai išvengti, mokestinės prievolės valstybei. Norint išvengti šių neigiamų pasekmių reikalinga tinkamai sureguliuoti mokesčių mokėjimo tvarką ir šios tvarkos laikymosi kontrolės mechanizmą.

Lietuvos mokesčių sistema, pradėjo formuotis 1990 m. atkūrus Lietuvos nepriklausomybę. Per 16 nepriklausomybės metų mokesčių ir jų kontrolės klausimais priimta nemažai įstatymų, nutarimų. Reforma buvo pradėta 1990 m. birželio 26 d. priėmus Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymą, kuriame buvo nustatyta, kad Lietuvos Respublikos valstybinė bei miestų ir rajonų mokesčių inspekcijos kontroliuoja, kaip apskaičiuojami ir į valstybės bei savivaldybių biudžetus mokami mokesčiai ir kitos įstatymais nustatytos įmokos. Įstatyme buvo nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos funkcijos, teisės ir atsakomybė. Pati mokesčių mokėtojų tikrinimo tvarka, bei kontrolės metodai nebuvo apibrėžti. Lietuvos Respublikos Seimui 1995 m. birželio 28 d. priėmus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą minėtas Valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas neteko galios ir per nustatytą terminą buvusioji Valstybinė mokesčių inspekcija pertvarkyta pagal pastarojo III skyrių. MAĮ nustatyta, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybė, įgyvendindama mokesčių įstatymus, nustato atitinkamus metodus bei taisykles, užtikrinančias mokesčio administravimą, arba paveda tai padaryti Finansų ministerijai. Minėtame įstatyme įtvirtintos plačios mokesčio administratoriaus teisės, o kontrolės metodai ir jų atlikimo tvarka, terminai, veiklos įforminimas nebuvo apibrėžti. Viskas buvo palikta centrinio mokesčio administratoriaus valiai, kuris savo įsakymais apspręsdavo kada, kaip, kokiais terminais bus

L

¹ Финансовое право. Ответственный редактор Горбунова О.Н. - Москва, Юристъ. 1996, psl. 10.

² Lietuvos laisvosios rinkos instituto tyrimo "Verslo situacijos vertinimas" ir tiesioginės verslininkų apklausos apie verslo padėtį Lietuvoje rezultatai // <http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Verslas/Tyrimas.phtml> (prisijungimo laikas, 2006.09.28 d.)

atliekami patikrinimai ir kaip jie bus įforminami. Pagal tuo metu galiojusį MAĮ bei Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymais patvirtintais Centrinio mokesčio administratoriaus ir Teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų tipinius nuostatus, mokesčių administratoriaus paskirti pareigūnai atlikdavo ne tik mokesčių mokėtojų patikrinimus, bet ir kvotą baudžiamosiose bylose, susijusiose su mokesčių vengimu. Mokesčių administratoriaus teisė atlikti kvotą baudžiamosiose bylose buvo panaikinta 2002 m. lapkričio mėnesį, priėmus tipinių nuostatų pataisas. Besikeičiant mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių santykiams, stiprėjant tarpusavio supratimui ir pasitikėjimui, atsižvelgiant į naujas mokesčių administravimo politikos tendencijas, pasikeitusias verslo sąlygas, reikėjo keisti ir MAĮ. Be to, rengiantis narystei ES, buvo peržiūrimi, keičiami, papildomi ar kuriami nauji mokesčių įstatymai, kad mokesčių teisiniai pagrindai atitiktų ES reikalavimus. Valstybės mokestinių pajamų kontrolės sistemos esminiai pokyčiai įvyko 2004 m. balandžio 13 d. priėmus naująjį MAĮ. Šiuo įstatymu apibrėžiama, kad administruojant mokesčius yra taikomos dvi tiesioginės mokestinės kontrolės formos: mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas. Ši nauja nuostata MAĮ atsirado iš jau galiojusios mokesčių administravimo praktikos. Valstybinė mokesčių inspekcija nebe pirmi metai siekė bendradarbiavimo ir partnerystės su mokesčių mokėtojais. Įsigaliojus naujajam MAĮ, mokesčių administratorius galėjo pasiūlyti draugystę verslui ir, kuris suteikė teisę nebausti mokesčių mokėtojų už padarytas klaidas, jeigu tai nebuvo piktybiškas mokesčių vengimas. Įstatyme naujai suformuluotas pagrindinis mokesčių inspekcijos uždavinys – padėti mokesčių mokėtojui įgyvendinti teises ir tinkamai atlikti pareigas. Mokesčių administratorius privalo teikti mokesčių mokėtojui visapusišką pagalbą laikantis mokesčių įstatymų ir įgyvendinant teises bei stengtis, kad būtų pasiektas tarpusavio supratimas. Kalbant apie mokesčių mokėtojo teises kontrolės metu, negalima nepaminti ir MAĮ įtvirtintų principų, kuriais mokesčių administratorius turi vadovautis. Įstatymas įtvirtina mokesčių mokėtojų lygybės (visi mokesčių mokėtojai prieš įstatymą yra lygūs, įstatymas turi būti vienodai taikomas visiems, vienodi faktai teisiškai turi būti vertinami vienodai), teisingumo ir visuotinio privalomumo (mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai; nustatyti individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas yra draudžiama, mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius privalo vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais), apmokestinimo aiškumo (visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai), turinio viršenybės prieš formą (lemiamą reikšmę turi ne santykių įforminimas, o tikrasis turinys) principus. Tas pats įstatymas įpareigoja mokesčių inspekciją ne tik kontroliuoti mokesčių mokėtojus, bet ir teikti jiems visokeriopą pagalbą. Kad nesuklystų apskaičiuodamas ir sumokėdamas mokesčius, sąžiningas verslininkas visada gali klausti, konsultuotis. Bet koks konfliktas tarp mokesčio mokėtojo ir administratoriaus gali kilti tik tada, kai nustatomi sąmoningo mokesčių vengimo faktai.

Sąžiningas verslas, suvokdamas mokesčių svarbą, negali likti abejingu šešėlinei ekonomikai. Ji pažeidžia lygias konkurencijos rinkos sąlygas. Dėl to didelę žalą patiria sąžiningai mokesčius mokantys verslininkai. Konkurentas gali pigiau parduoti savo prekes ar paslaugas, nes nemokėjo mokesčių. Sąžiningieji visai pagrįstai klausia, ką veikia kontroliuojančios institucijos?

Jau treči metai taikoma nauja mokesčių administravimo procedūra – mokestinis tyrimas. Jo metu aptiktas klaidas mokesčių inspekcija leidžia per nustatytą laiką ištaisyti ir rekomenduoja būdus, kaip tai galima padaryti. Esmė ta, kad nesiekama bausti mokesčių mokėtojų, o siekiama, kad visi sumokėtų privalomus mokesčius tiek, kiek priklauso. Tokia mokesčių administratoriaus veikla ir pastangos išspręsti galimas mokesčio mokėtojo problemas bei išvengti nesusipratimų dar iki mokestinio patikrinimo ir nulėmė tai, kad naujajame MAĮ, atsirado naujas skyrius „Mokestinis tyrimas“, reglamentuojantis šios procedūros atlikimą. Nepaisant to, kad mokestinis tyrimas yra naujas MAĮ institutas, tokia procedūra faktiškai buvo vykdoma jau seniai, o reglamentavimas atskirame MAĮ skyriuje ją labiau formalizavo ir padarė aiškesnę. Pagal naujojo MAĮ koncepciją, tai ne dar viena mokesčių administratoriui suteikta priemonė trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą, o nauja galimybė bendradarbiauti mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui, siekiant išvengti tolesnių skaudesnių pasekmių, tokių kaip mokestinis patikrinimas ir mokestinis ginčas. Todėl šis institutas priskiriamas mokesčių administravimą liberalizuojančioms normoms.

Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad mokestinis tyrimas negali būti tapatinamas su mokestiniu patikrinimu. Tai yra du skirtingi mokesčių pajamų kontrolės metodai. Mokestinis patikrinimas yra gana griežtas, įstatymu reglamentuotas metodas, kurio metu mokesčių administratoriaus pareigūnas, vadovaudamasis atitinkamais mokesčių įstatymais, tikrina, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai. Nustačius mokesčių įstatymų pažeidimus, mokesčių mokėtojui ne tik apskaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai, bet ir taikomos ekonominės sankcijos. Pagrindinis mokestinio tyrimo principas – stebint ir analizuojant įmonių deklaruojamus duomenis ir kilus įtarimams dėl mokamų mokesčių, gali būti priimtas sprendimas atlikti mokestinį tyrimą, o tyrimo metu nustačius klaidų deklaruojant mokesčius ir teikiant kitą informaciją, mokesčių mokėtojas apie tai informuojamas ir jam pasiūloma ištaisyti nustatytas klaidas, patikslinti duomenis. Mokestinis tyrimas nustatytomis sąlygomis gali peraugti į mokestinį patikrinimą, o nustatytais atvejais mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas ir nepradėjus mokestinio tyrimo. Kad tinkamai išsiaiškinti kuo skiriasi mokestinis tyrimas nuo mokestinio patikrinimo ir kokiais atvejais jie taikomi apžvelgsiu jų sampratą.

1.1. MOKESTINIO TYRIMO SAMPRATA

Rengiant naujojo MAĮ projektą mokestinį tyrimą buvo siūloma apibrėžti kaip mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo pateiktų mokesčių deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizė, mokesčių mokėtojų veiklos monitoringas ir kontrolė, tikslu nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje³. Tai yra, mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui įstatymiškai numatoma galimybė išsiaiškinti ir pašalinti prieštaravimus ir neatitikimus nepradedant mokestinio patikrinimo procedūros ir, tuo pačiu, netaikant baudų už padarytas klaidas atliekant mokestinę prievolę. Pagal MAĮ 22 straipsnį Mokestinis tyrimas tai – *mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje*. Taigi mokestinį tyrimą galime apibūdinti kaip tam tikrą mokesčių mokėtojo veiklos stebėjimą, preliminarų tyrimą, kurio metu nustatoma, ar mokesčių mokėtojo atžvilgiu reikalinga pradėti mokestinį patikrinimą. Jeigu mokestinio tyrimo metu paaiškėja mokesčių mokėtojo padaryti pažeidimai, bet mokesčių mokėtojas imasi priemonių ir geranoriškai juos ištaiso, jis turi galimybę išvengti mokestinio patikrinimo. MAĮ mokestinio tyrimo atlikimas reglamentuotas atskirame skyriuje ir mokestinio tyrimo procedūrai nėra taikomos normos, reglamentuojančios mokestinio patikrinimo atlikimą.

Mokesčių inspekcijos įvairiose duomenų bazėse sukaupia daug informacija apie mokesčių mokėtojus. Taip pat Mokesčių inspekcija turi teisę naudotis ir kitų institucijų duomenų bazėmis. Be to, mokesčių inspekcijoje vis plačiau taikomi pažangūs įmonių veiklos rodiklių vertinimo metodai. Visa tai leidžia efektyviai tyrinėti mokesčių mokėtojų veiklą neužėjus į įmonę. Visa tai ir sąlygojo mokestinio tyrimo įteisinimą. Galima pasakyti, kad mokestinis tyrimas yra mokesčių mokėtojų veiklos stebėjimas ir analizavimas, taip pat papildomos informacijos apie konkrečius klausimus, susijusius su mokesčių mokėtojo veikla, rinkimas. Jo metu ir nustatoma, ar konkrečiam mokesčių mokėtojui reikia skirti mokestinį patikrinimą, ar to daryti nereikia.

Mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, be atskiros pavadimo atlikdami savo tiesiogines funkcijas. Tyrimo atlikimo tvarka yra nustatyta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymu Nr.

L

³ mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas 2004 01 15 Nr. IXP-3196 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225324. Prisijungimo laikas: 2006.04.25.

VA-108 patvirtintose mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse (toliau – Taisyklės) ir taikoma Valstybinės mokesčių inspekcijos vykdomo mokesčių administravimo srityje.

Mokestinio tyrimo tikslai:

- 1) nustatyti ir pašalinti mokesčių mokėtojo padarytas klaidas, trūkumus, prieštaravimus;
- 2) užtikrinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo, įskaitymo kontrolę;
- 3) užkirsti kelią mokesčių įstatymų pažeidimams.

Atlikdamas mokestinį tyrimą mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę analizuoti ir kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą, jį vizituoti ir informuoti mokesčių mokėtoją apie nustatytus trūkumus, prieštaravimus ir jų pašalinimo būdus.

Todėl mokestinį tyrimą gali sudaryti keli etapai: mokesčių mokėtojo veiklos analizė, vizitavimas, kontrolė, informavimas apie nustatytus trūkumus. Šie mokestinio tyrimo etapai yra nurodyti Taisyklėse, o įstatymu neregamentuoti.

Mokesčių mokėtojo veiklos analizė.

Taisyklės nenustato, kada gali būti atliekama mokesčių mokėtojo veiklos analizė. Ji gali būti atliekama visais atvejais, kai nustatomi mokėtojo pateiktų ir mokesčių administratoriaus turimų duomenų neatitikimai. Reikėtų paminėti ir Taisyklėse nurodytus konkrečius atvejus, kuriems mokesčių administratorius numatęs skirti ypatingą dėmesį:

- 1) kai analizuojami apie mokėtojus turimi duomenys, vertinama galimų pažeidimų rizika ir vykdoma tikrintinų mokesčių mokėtojų atranka;
- 2) kai analizuojamos pridėtinės vertės mokesčio deklaracijų ir prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos (nustačius duomenų neatitikimus tarp jų);
- 3) kai yra atliekama tikrintinų prašymų grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) atranka.

Tokia mokesčių administratoriaus veikla atliekama be atskiro pavedimo, vykdydamas ją mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę naudotis visais jo turimais informacijos šaltiniais, surinkti papildomus duomenis iš kitų mokesčių mokėtojų, kitų valstybės įstaigų ir institucijų, remtis iš paties mokesčių mokėtojo gauta informacija (gauta tiek jo vizitavimo metu, tiek prašant paaiškinimų, papildomų dokumentų ir pan.). Apie pradėtą mokestinį tyrimą, kurio metu atliekama mokesčių mokėtojo veiklos analizė, mokesčių mokėtojas neinformuojamas.

Mokėtojo vizitavimas.

Mokesčių administratoriaus pareigūnas gali vizituoti mokėtoją atlikdamas jo veiklos analizę, kontroliuodamas mokėtojo veiklą, prieš priimdamas sprendimą įregistruoti mokėtoją į

PVM mokėtojų registrą, jį išregistruodamas iš PVM mokėtojų registro, kontroliuodamas jau įregistruotų PVM mokėtojų veiklą, kontroliuodamas mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimą (įskaitymą), taip pat ir kitais atvejais, kai tai būtina atlikti pagal mokesčių administratoriaus funkcijas. Tikslūs PVM kontrolės atrankos kriterijai yra nustatomi kiekvienos teritorinės VMI viršininko „Mokesčių mokėtojų atrankos mokestiniams tyrimams/patikrinimams“ taisyklėmis. Jose nurodomi atvejai kada VMI pareigūnai privalo atlikti mokestinius tyrimus.

Iki įsigaliojant naujam kontrolės metodui - mokestiniam tyrimui, PVM registracijos, laikymosi tvarkos kontrolė buvo realizuojama atliekant operatyvius patikrinimus. Kuri galioja ir šiuo metu. Vadinasi atliekant mokėtojo kontrolę pareigūnai gali naudotis tiek vienu, tiek kitu kontrolės metodu kadangi aiškios, įstatymu reglamentuotos jų taikymo tvarkos nėra nustatyta.

Vizituoti mokėtoją mokesčių administratoriaus pareigūnas gali tik turėdamas mokesčių administratoriaus viršininko ar jo įgalioto asmens pasirašytą užduotį vizuoti ar kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą (yra patvirtinta šios užduoties forma, joje turi būti nurodomas vizitavimo tikslas ir trukmė). Su šia užduotimi mokesčių mokėtojas supažindinamas pasirašytinai.

Šiuo etapu pradedama vadovautis mokestinio patikrinimo reglamentavimo tvarka. Vizituodamas mokesčių mokėtoją mokesčių administratoriaus pareigūnas gali daryti dokumentų kopijas, išrašus, žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad vėliau būtų išvengta dokumentų klastojimo, taip pat jis turi teisę paprašyti mokėtojo pateikti deklaracijas, paaiškinimus ar kitus dokumentus apie turtą, jo įsigijimo šaltinius, pajamas, išlaidas ir pan. Baigęs vizitavimą mokesčių administratoriaus pareigūnas užpildo užduoties dalį, kurioje fiksuojami atlikti veiksmai. Su šia užduotimi mokesčių mokėtojas taip pat supažindinamas pasirašytinai.

Vadinasi pareigūnas realizuoja MAĮ reglamentuotas teises, kurios nėra išskirtos vykdant mokestinį tyrimą. Kurgi mokestinio tyrimo atlikimas įstatyme reglamentuotas kaip „stebėseną“, kuri perauga į aktyvius veiksmus ir pagal savo turinį visiškai nebesiskiria nuo mokestinio patikrinimo ir praranda savo prasmę.

Veiklos kontrolė.

Mokesčių administratoriaus pareigūnas gali kontroliuoti tik turėdamas mokesčių mokėtojo veiklos kontrolės užduotį (įforminama kaip ir mokesčių mokėtojo vizitavimas). Šios veiklos metu gali būti atliekami visi Taisyklėse nurodyti veiksmai, laikantis jų atlikimo ir įforminimo tvarkos. Mokesčių mokėtojo veiklos kontrolė pagal trukmę skirstoma į: nuolatinę (mokestiniu laikotarpiu trunkanti ilgiau negu 90 dienų (nuolat ar su pertraukomis); trumpalaikę (mokestiniu laikotarpiu trunkanti trumpiau negu 90 dienų); vienkartinę. Kai mokesčių mokėtojas užsiima tam tikra veikla, ji gali būti kontroliuojama nuolatos, tai yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje gali būti atliekama nuolatinė veiklos kontrolė, kai tame

sandėlyje taikant akcizų mokėjimo laikinojo atidėjimo režimą per dieną vienu metu laikoma prekių, kurių vidutinė akcizų suma yra ne mažesnė kaip:

- 1 mln. Lt, jeigu sandėlyje laikomas tik etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai ir (ar) apdorotas tabakas;
- 2 mln. Lt, jeigu sandėlyje laikomas kuras (išskyrus naftos dujas ir dujinius angliavandenilius) arba ir etilo alkoholis bei alkoholiniai gėrimai ir (arba) apdorotas tabakas;
- 100 tūkst. Lt, jeigu sandėlyje laikomos tik naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai ir iš sandėlio nevykdoma šių prekių mažmeninė prekyba⁴. Mokesčių administratoriaus pareigūnui, vykdančiam mokesčių mokėtojo veiklos kontrolę, turi būti sudarytos sąlygos nekliudomai tikrinti akcizais apmokestinamų prekių judėjimą, apyvartą ir apskaitą sandėlyje, akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą, visą mokėtojo darbo laiką. Mokesčių administratoriaus pareigūnas taip pat turi teisę duoti nurodymus mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose įrengti skaitiklius ir kitus matavimo prietaisus.

1.1.2. Mokestinio tyrimo atlikimo įforminimas

Pareigūnas, atlikęs mokestinį tyrimą, jo rezultatus fiksuoja mokestinio tyrimo ataskaitoje. Ataskaita yra vidinis mokesčių administratoriaus dokumentas. Mokėtojiui yra įteikiamas (siunčiamas) rašytinis pranešimas apie nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus (yra patvirtinta pranešimo forma). Šiame pranešime, be formalių dokumento rekvizitų, turi būti nurodomi nustatyti trūkumai, jų pašalinimo būdai ir terminai (trūkumų pašalinimo terminas negali būti trumpesnis nei 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokėtojiui dienos), trūkumų nepašalinimo pasekmės (mokesčių mokėtojas turi būti įspėjamas, kad jeigu trūkumai nebus pašalinti, gali būti pradėtas mokestinis patikrinimas; o nustačius įstatymų pažeidimus, mokėtojiui gali būti taikomos baudos). Pranešimas turi būti pasirašytas mokesčių administratoriaus viršininko ar jo įgalioto asmens, mokėtojas su pranešimu turi būti supažindinamas pasirašytinai.

Mokesčių administratoriaus pareigūnas gali pasiūlyti tokius trūkumų pašalinimo būdus:

- 1) atvykti ir pateikti ar atsiųsti papildomus dokumentus, duomenis, kurie pagrįstų mokėtojo) veiksmus, duomenis, apskaičiuotas sumas;
- 2) patikslinti mokesčių deklaracijas, kitus dokumentus;

L

⁴ VMI prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr.: 88-3258 ; 2006, Nr.: 12-451, 41 punktas.

- 3) sumokėti į biudžetą pranešime nurodytas sumas (jeigu mokesčio tyrimo metu nustatomi trūkumai, dėl kurių tokių sumų atsirado).

Jeigu mokėtojas per nustatytą terminą ir pasiūlytu būdu pašalins nurodytus trūkumus, jam nebus taikomos jokios poveikio priemonės, tai yra nebus pradėtas mokesstinis patikrinimas, nebus skiriamos baudos (pavyzdžiui, jeigu pateikiama patikslinta deklaracija, laikoma, kad ji pateikta pirminės deklaracijos pateikimo dieną), išskyrus tai, kad mokėtojai už pavėluotą mokesčio sumokėjimą gali būti skaičiuojami delspinigiai MAĮ nustatyta tvarka.

Pažymėtina, kad mokėtojo veiklos analizės metu nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus pareigūnas informuoja mokėtoją žodžiu (paskambinama telefonu) ir apie tai praneša mokėtojai, nurodydamas jų pašalinimo būdus. Neatsižvelgiant į tai ar mokėtojas pašalina trūkumus, jam vis vien yra pateikiamas pranešimas apie jo atžvilgiu vykdytą mokesstinį tyrimą. Tačiau nėra numatyta per kiek laiko, mokėtojas po informavimo žodžiu apie nustatytus trūkumus/pažeidimus juos turi pašalinti, ir kiek laiko, kokia apimtimi toliau bus vykdomas mokesstinis tyrimas. Tai paliekama spręsti mokesčių pareigūnui. Faktinis trūkumų pašalinimo terminas bus skaičiuojamas tik po to, kai mokėtojai bus įteiktas raštiškas pranešimas.

Mokesčio tyrimo pabaigoje mokesčių mokėtojas paprastai žodžiu (telefonu) informuojamas apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus, jam pasiūlomi nustatytų trūkumų pašalinimo būdai. Jeigu mokesčių mokėtojas per nurodytą terminą ir nurodytu būdu nesiims priemonių pašalinti nustatytus trūkumus, mokesčių administratoriaus pareigūnas turės teisę duoti mokėtojai su nustatytų trūkumų pašalinimu susijusius nurodymus, pradėti mokesstinį patikrinimą ar atlikti kitus MAĮ veiksmus. Jeigu mokesčio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas surenka faktų, patvirtinančių, kad buvo bandyta vengti mokesčių, ar keliančių įtarimą, kad mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokesčiam tyrimui reikalingus dokumentus, kitaip apsunkinti patikrinimo eigą, mokesčių administratorius turi teisę nedelsdamas pradėti mokesstinį patikrinimą.

Mokesstinis tyrimas baigiamas, pareigūnui surašius pranešimą apie tyrimo užbaigimą ir įteikus mokesčių mokėtojai. Pareigūnas atlikęs mokėtojo veiklos kontrolę, jos rezultatus įformina ataskaita. Atlikus mokėtojo veiklos analizę dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) pagrįstumo, pareigūnas vadovaudamasis MAĮ 87 straipsnio nuostatomis, ataskaitoje pateikia atitinkamą išvadą dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo). Tais atvejais, kai yra atliekama nuolatinė akcizais apmokestinamų prekių sandėlių kontrolė, ataskaita turi būti parengta pasibaigus ketvirčiui, t.y. paskutinę einamojo ketvirčio darbo dieną. Atlikus tyrimą mokėtojai pateikiama nustatytos formos pranešimas, kuriame nurodyta ne ilgiau kaip per 10 d. pašalinti trūkumus ir/ar prieštaravimus. Surašytas pranešimas yra imperatyvaus pobūdžio ir mokėtojas jį privalo besąlygiškai vykdyti.

Mokestinio tyrimo išvadų apskundimo tvarka nenumatyta. Nesutikus su pateiktomis išvadomis mokėtojo atžvilgiu pradamas mokestinis patikrinimas.

Apibendrinus išdėstytas mintis, galima teigti, kad mokestinis tyrimas – tai įstatymo leidėjo bandymas padėti mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui bendradarbiauti, kad problemos, kilusios apskaičiuojant, deklaruojant ir mokant mokesčius, būtų išspręstos be brangių ir daug laiko užimančių mokestinių patikrinimų ar mokestinių ginčų procedūrų. Apie mokestinio tyrimo rezultatus mokėtojas informuojamas visais atvejais, kai, vadovaujantis Taisyklių nuostatomis, jis buvo informuotas apie tai, kad jo atžvilgiu atliekamas mokestinis tyrimas, taip pat kai mokestinio tyrimo metu nustatomi trūkumai ir/ar prieštaravimai, išskyrus atvejus, kai priimamas sprendimas nedelsiant pradėti mokestinį patikrinimą. Atlikus mokestinį tyrimą, susijusi tik su mokesčių mokėtojo veiklos analize ir nenustačius trūkumų ir/ar prieštaravimų su jo rezultatais mokesčių mokėtojas nesupažindinamas. Pati mokestinio tyrimo atlikimo tvarka, terminai, informavimo tvarka apibrėžiama ne įstatymu, o mokesčių administratorių įsakymais patvirtintomis taisyklėmis. Įstatyme mokestinis tyrimas procesinėmis normomis nereglamentuojamas.

1.2. MOKESTINIO PATIKRINIMO SAMPRATA

Jei MAĮ mokestinis tyrimas yra apibrėžiamas tik kaip viena iš kontrolės formų realizuojanti bendradarbiavimo principą, tai mokestinis patikrinimas reglamentuotas tiek materialinėmis tiek procesinėmis teisės normomis. Pagal MAĮ 21 straipsnį, **mokestinis patikrinimas** – tai *mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse*. Tai viena iš mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės procedūrų, kurią savarankiškai inicijuoja mokesčių administratorius. Įstatymas išskiria tris patikrinimo rūšis – kompleksinį, teminį ir operatyvų patikrinimą - su kuriomis sieja tam tikras patikrinime dalyvaujančių asmenų teises bei pareigas. Mokestinio patikrinimo pradžia yra pavedimo tikrinti mokesčių mokėtoją išrašymas. Pavedimą tikrinti išrašo mokesčių administratorius ir apie tai nustatyta tvarka bei terminais informuoja mokesčių mokėtoją. Faktinis patikrinimas turi būti atliekamas laikantis teisės aktų nustatytų taisyklių bei terminų ir baigiamas tinkamai informant patikrinimo rezultatus bei supažindinant su jais mokesčių mokėtoją.

Kompleksinis patikrinimas – tai mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo

mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

Teminis patikrinimas apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

Operatyvus patikrinimas – tai atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse (pavyzdžiui, lengvatų, apribojimų taikymo) vykdymo patikrinimas.

Jokių kitų mokesčių mokėtojų patikrinimų mokesčių administratorius negali atlikti.

Mokestiniai patikrinimai pradedami :

- Mokesčių administratoriaus iniciatyva - vykdant pavestas funkcijas kontroliuoti mokestinės prievolės įvykdymo visų ar tam tikro mokesčio mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą;
 - ~ Atlikus operatyvų patikrinimą;
 - ~ Atlikus mokestinį tyrimą, kai mokesčių mokėtojas nustatytais terminais nepašalina trūkumų arba kai pareigūnas surinks faktų, patvirtinančių, kad buvo bandyta vengti mokesčių, ar keliančių įtarimą, kad mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokestiniam tyrimui reikalingus dokumentus, kitaip apsunkinti patikrinimo eigą;
- Juridinio asmens likvidavimo arba reorganizavimo (bankroto arba restruktūrizavimo bylos iškelimo) atveju;
- Mokesčių mokėtojo išsiregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčių mokėtojo atveju;
- Mokesčių mokėtoju padavus prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą);
- Mokesčių mokėtoju paprašius išduoti pažymą apie atsiskaitymą su biudžetu;
- Kompetentingos valstybės įstaigos ar institucijos pavedimu;
- Pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos (kompetentingos institucijos) kreipimąsi atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą;
- Atliekant bendrą patikrinimą su kitomis valstybės įstaigomis ir institucijomis, taip pat užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis);
- Apskaičiuojant mokestį remiantis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais.

Pagal MAĮ kompleksinis patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip vieną kartą per metus, teminis – ne dažniau kaip kartą per pusę metų. MAĮ nustato daug šių taisyklių

išimčių, kad praktiškai šie ribojimai gali būti nesunkiai apeinami. Pavyzdžiui, patikrinimų periodiškumo apribojimai netaikomi, jeigu atliekamas operatyvus ar pakartotinis patikrinimas, jeigu patikrinimas atliekamas juridinio asmens likvidavimo, reorganizavimo, bankroto ar restruktūrizavimo bylos iškėlimo, mokesčių mokėtojo išsiregistravimo iš PVM mokėtojo atveju, mokesčių mokėtojui prašant grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) ar išduoti pažymą apie atsiskaitymą su biudžetu, jeigu patikrinimas atliekamas kitos kompetentingos valstybės įstaigos ar institucijos pavedimu ar pagal užsienio valstybės mokesčių administratoriaus kreipimąsi, taip pat jeigu atliekamas bendras patikrinimas su kitomis valstybės įstaigomis ir institucijomis ar su užsienio valstybių mokesčių administratoriais. Atlikti pakartotinį to paties mokesčio už tą patį laikotarpį patikrinimą, jei dėl jo jau buvo priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma, galima tik: jei nuo pirminio patikrinimo pabaigos (jei sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo buvo apskūstas – nuo paskutinio sprendimo šiame mokestiniame ginče priėmimo dienos) praėjo ne daugiau kaip 10 metų, ir jeigu atliekamas operatyvus patikrinimas, patikrinimas atliekamas pagal užsienio valstybės mokesčių administratoriaus kreipimąsi arba su juo atliekant bendrą patikrinimą, atliekant mokestinį patikrinimą dėl abipusio susitarimo procedūros, paaiškėjus naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams (pavyzdžiui, jei mokėtojas pateikia patikslintą patikrinto mokestinio laikotarpio mokesčio deklaraciją ar ataskaitą, mokesčių administratorius gauna reikšmingos informacijos iš kitų asmenų) ar esant kitoms MAĮ nustatytoms aplinkybėms.

Kai tikrinamas atskiras mokesčių mokėtojo padalinys arba veiklos vykdymo vieta, pakartotinio patikrinimo atlikimo apribojimai taikomi tik dėl jau patikrintos mokesčių mokėtojo mokamo mokesčio dalies.

Tiek pagal MAĮ, tiek pagal jį detalizuojančius teisės aktus, mokestinį patikrinimą ketinantis atlikti mokesčių administratoriaus pareigūnas mokesčių mokėtoją privalo iš anksto informuoti apie būsimą mokestinį patikrinimą. Mokesčių mokėtojas turėtų būti informuojamas įteikiant jam pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą (toliau – pranešimas)⁵.

Pranešimo įteikimo būdus nustato MAĮ:

- 1) pranešimas mokesčių mokėtojui gali būti įteiktas asmeniškai pasirašytinai;
- 2) registruotu laišku;
- 3) esant susitarimui tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo – elektroniniu paštu;

L

⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004 Nr.: 63- 2243. 121str.

- 4) nesant galimybių informuoti nurodytais būdais – du kartus viešai apie tai paskelbiant vietos ir respublikiniame dienraščiuose.

Jei planuojama tikrinti mokėtoją, turintį struktūrinių padalinių (filialų ar atstovybių), atskiras pranešimas struktūriniams padaliniams neįteikiamas. Kai planuojama tikrinti akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, pranešimas turi būti įteikiamas sandėlio savininkui. Kadangi kiekviena taisyklė turi išimčių, todėl ir šiuo atveju mokesčių administratorius turi teisę pradėti faktinį mokesčių mokėtojo patikrinimą iš anksto neinformuodamas mokesčių mokėtojo, kai yra pagrįstos rizikos, t. y. kai mokesčių administratorius turi informacijos, duomenų ar faktų, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, arba, kaip teigiama MAĮ, yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų. MAĮ palieka mokesčių administratoriui laisvę spręsti dėl mokesčių mokėtojo rizikingumo. Išankstinio mokesčių mokėtojo informavimo taisyklė nėra taikoma operatyvaus patikrinimo metu, nes kitaip būtų paneigtas netikėtumo efektas, sudarantis operatyvus patikrinimo esmę. Operatyvaus patikrinimo specifika lemia tai, kad operatyvus patikrinimas gali būti atliekamas ne tik darbo, bet ir poilsio ar švenčių dienomis, tačiau tai turi būti konkrečiai nurodyta pavedime tikrinti konkretų mokesčių mokėtoją. Operatyvaus patikrinimo metu mokesčių administratorius turi teisę be išankstinio įspėjimo patekti į minėtas mokesčių mokėtojo patalpas, išskyrus fizinio asmens gyvenamąsias patalpas (nebent jo gyvenamoji vieta sutampa su veiklos vieta) ne tik darbo, bet taip pat ir ne darbo valandomis, jei yra pagrįstų įtarimų, kad daromi teisės pažeidimai.

Pradėjus mokestinį tyrimą, jei tai susiję su mokėtojo veiklos analize, apie tai mokėtojas neinformuojamas. O atliekant vizitavimą ar kontrolę reikalingas jau reikalinga mokėtojui pateikti užduotį atlikti mokestinį tyrimą⁶.

Patikrinimą gali atlikti tik pavedime tikrinti nurodyti mokesčių administratoriaus pareigūnai. Jeigu atvykę asmenys neturi ar atsisako pateikti tarnybinius pažymėjimus, mokesčių mokėtojas turi teisę nevykdyti jokių šių asmenų nurodymų. Jeigu susipažinus su pavedimu tikrinti paaiškėja, jog atvyko kiti pareigūnai, nei nurodyta pavedime tikrinti, mokesčių mokėtojas turi teisę nevykdyti šių asmenų nurodymų. Patikrinimai turi būti atliekami dalyvaujant mokesčių mokėtojui arba jo atstovui. Juridinio asmens atstovas pagal įstatymą yra juridinio asmens vadovas, tačiau vadovas dėl pareigų specifikos ne visada gali dalyvauti patikrinimuose. Tokiems atvejams juridinio asmens vadovas savo įsakymu gali paskirti asmenį, atstovaujantį juridiniam asmeniui konkrečaus mokestinio patikrinimo metu ar esant visiems santykiams su mokesčių administratoriumi. Paskirtam asmeniui turėtų būti išduodamas

L

⁶ VMI prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“, Valstybės žinios. - 2004, Nr.: 88-3258 ; 2006, Nr.: 12-451, 14 punktas.

ir įgaliojimas, apibrėžiantis jo įgalinimų ribas. Bet kuriuo atveju mokestinio patikrinimo metu mokesčių mokėtojai gali atstovauti ir pavedimo sutarties pagrindu veikiantis advokatas. Įgalioto atstovo dalyvavimas neatima iš mokesčių mokėtojo vadovo teisės taip pat dalyvauti atliekant mokestinį patikrinimą. Kaip minėta, mokesčių mokėtojas turi teisę atsisakyti įleisti mokesčių administratoriaus pareigūną į savo patalpas ar teritoriją, jei mokesčių mokėtojai nebuvo įteiktas pranešimas apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą (išskyrus atvejus, kai patikrinimas gali būti atliekamas be pranešimo), mokesčių mokėtojai nepateikiamas pavedimas tikrinti, pavedime tikrinti nenurodyti į patalpas norintys patekti mokesčių administratoriaus pareigūnai arba jie nepateikia savo tarnybinių pažymėjimų, pavedime tikrinti nurodyti patikrinimo atlikimo terminai dar neprasidėję arba jau pasibaigę.

Išskiriami du patikrinimo atlikimo būdai – mokesčių administratoriaus buveinėje ir patikrinimas nuvykus pas mokesčių mokėtoją. MAĮ apribojimai patikrinimo trukmei nustatomi tik patikrinimui nuvykus pas mokesčių mokėtoją, tikslu minimizuoti jo veiklos trikdymą. Patikrinimą, atliekamą nuvykus pas mokesčių mokėtoją, mokesčių administratorius turi atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laiką. Patikrinimas nuvykus pas mokėtoją negali trukti ilgiau kaip 90 dienų. Mokėtojo, turinčio struktūrinių padalinių, patikrinimui gali būti papildomai skiriama po 30 dienų kiekvienam struktūriniam padaliniui. Vietos mokesčių administratoriaus prašymu, pas mokėtoją atliekamo patikrinimo trukmė, centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęsta, bet ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir (arba) 30 dienų kiekvienam struktūriniam padaliniui.

Išnagrinėjus mokestinio tyrimo Taisykles, pastebime, kad jų uždaviniai ir tikslai visiškai sutampa su mokestinio patikrinimo uždaviniais bei tikslais. Ir jei atliekant kompleksinius bei teminius patikrinimus yra įstatyme reglamentuoti jų atlikimo periodiškumo terminai, tai mokesčių administratorius pasinaudodamas mokestiniu tyrimu gali atlikti mokėtojo veiklos kontrolę apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesčius už tą patį laikotarpį, nepriklausomai paskutinio mokestinio tyrimo atlikimo laikotarpį. Kadangi mokestinio tyrimo atlikimui negalioja mokestinio patikrinimo normos, administratorius, bet koku momentu gali atlikti papildomus, pakartotinus tyrimus pasinaudodamas teisėmis kurios apibrėžtos taisyklėmis ir kurios tapačios su MAĮ įtvirtintomis administratoriaus teisėmis numatytomis ir patikrinimo metu (daryti dokumentų kopijas, išrašus, žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose). Įforminant naują mokestinį tyrimą suteikiama teisė atlikti ir vizitavimus, kuri gali tęstis iki begalybės, kadangi mokestinio tyrimo pakartotinumai neapibrėžtas. Atlikus mokestinį patikrinimą ir vėliau už tą patį laikotarpį atlikus mokestinį tyrimą (įstatymu nedraudžiama) nustačius klaidas, kurios nebuvo pastebėtos mokestinio patikrinimo metu, mokėtojai bus pasiūlyta jas pašalinti įforminant pranešimu. Jei tokiu atveju

mokėtojas sutiks su jam pateiktais nurodymais ir geranoriškai ištaisys klaidas, konfliktas nekils. O jei laiku nepašalins nustatytų trūkumų mokestinis tyrimas privalės peraugti į mokestinį tyrimą, kur susidursime su pakartotino patikrinimo atlikimo taisykle. Ši taisyklė, pagal MAĮ galioja atliktiems patikrinimams įforminus juos ir patvirtinus nustatyta tvarka patikrinimo aktams. Kad galiotų MAĮ reglamentuota tvarka, dėl mokesčių perskaičiavimo jie turi būti tinkamai įforminti.

1.2.1. PATIKRINIMŲ REZULTATŲ ĮFORMINIMAS

Operatyvaus patikrinimo rezultatai įforminami⁷:

1. operatyvaus patikrinimo pažyma;

1.1. kai patikrinimo metu vietoje neįmanoma išsiaiškinti visų aplinkybių, turinčių įtakos patikrinimo rezultatams (trūksta dokumentų, neįmanoma patekti į objektus, yra kitų kliūčių surašyti administracinio teisės pažeidimo protokolą (toliau – ATP),

1.2. patikrinime nedalyvauja asmuo, atsakingas už padarytą pažeidimą,

1.3. VMI pareigūnui ATPK nesuteikta teisė surašyti ATP protokolo,

1.4. kitais atvejais, kai reikalinga užfiksuoti patikrinimo metu nustatytus faktus, gautus duomenis ir/ar kitą surinktą informaciją, išskyrus atvejus, kai atliekamas priešpriešinės informacijos surinkimas;

2. priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma - įforminami operatyvaus patikrinimo, kuris buvo atliktas siekiant surinkti priešpriešinę informaciją, t. y. norint įsitikinti, ar tikrinamasis mokesčių mokėtojas sudarė sandorį su kitu mokesčių mokėtoju, arba jei tikrinant paaiškėjo, kad tam tikras apmokestinimo klausimas negali būti išspręstas negavus informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją, su tikrinamuoju susijusių ūkiniais finansiniais ryšiais;

3. administracinio teisės pažeidimo protokolu - protokolas surašomas, kai operatyvaus patikrinimo metu nustatomas įstatymų ar kitų teisės aktų pažeidimas, už kurį pažeidimą padariusiam fiziniam asmeniui numatyta administracinė atsakomybė ir kurį nustačius ATPK suteikia teisę VMI pareigūnui surašyti ATP protokolą. Surašant ATP protokolą turi būti laikomasi ATPK 260 straipsnyje nustatytų ATP protokolo turinio reikalavimų;

4. įstatymo pažeidimo protokolu - operatyvaus patikrinimo metu nustatomi Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymo ir Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymo, pažeidimai. Surašytas įstatymo pažeidimo protokolas turi atitikti ATPK 260 straipsnyje nustatytus reikalavimus protokolo turiniui;

L

⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004 07 10, Nr.: 107-4025.

5. kitu dokumentu, kurio formą ir pildymo tvarką nustato VMI prie FM, - kasos operacijų atlikimo vietoje rastų grynųjų pinigų suskaičiavimo aktas patikrinimo rezultatų įforminimo dokumentu bus tais atvejais, kai nenustatoma pažeidimų ir nenustatoma faktų ir/ar aplinkybių, kurias reikėtų nurodyti operatyvaus patikrinimo pažymoje.

Kompleksinio ir teminio patikrinimo rezultatai įforminami *patikrinimo aktu*. Patikrinimo aktu įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma. Kai patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma, kurią pasirašo mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas pareigūnas. Patikrinimo pažyma taip pat patvirtinami likviduoto arba mirusio mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimo rezultatai. Kai patikrinimo aktas surašomas ir mokestis apskaičiuojamas remiantis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais (t.y. neatliekant mokėtojo pakartotinio patikrinimo) mokesčių administratorius gali raštu apie tai informuoti mokėtoją. Tokiu atveju mokėtojui įteikiamas laisvos formos pranešimas, kuriame mokėtojas informuojamas, kad pagal atitinkamos valstybės įstaigos ar institucijos dokumentus jam bus surašomas patikrinimo aktas ir apskaičiuotas mokestis, taip pat mokėtojas informuojamas apie teisę pateikti pastabas ir paaiškinimus dėl tikrinamo dalyko. Mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Mokėtojo prašymu pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminą dėl svarbių priežasčių dar 30 dienų gali pratęsti atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas.

Kai patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos). Mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, gali:

- 1) patvirtinti patikrinimo aktą;
- 2) patikrinimo aktą patvirtinti iš dalies;
- 3) nepatvirtinti patikrinimo akto;
- 4) pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją;
- 5) pakeisti patikrinimo aktą.

Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojai dienos

Patikrinimo aktas – tai pagrindinis mokėtojo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės dokumentas, kuriuo baigiamas mokestinis patikrinimas, pateikiant išvadas apie mokesčių mokėtojo buhalterinės apskaitos, mokesčių deklaracijų teisingumą, jų atitiktį teisės aktų reikalavimams. Tik mokesčių administratoriaus vadovui (jo pavaduotojui) nustatyta tvarka patvirtintus patikrinimo aktą, mokėtojai jis yra privalomas vykdyti ir sukelia teises pasekmes nuo jo priėmimo dienos.

Kaip jau buvo minėta mokesčių administratoriaus pareigūnas realizuodamas mokestinę valstybės pajamų kontrolę iš pradžių dažniausiai taiko mokestinio tyrimo procedūrą. Mokėtojai sutikus su jam nurodytais trūkumų pašalinimo būdais ir savanoriškai pašalinus žalingas pasekmes, tolimesni teisiniai santykiai nebesivysto ir mokestinis tyrimas užbaigiamas neperaugus į mokestinį patikrinimą. Tačiau ne visada mokėtojas sutinka su mokesčių pareigūno nustatytais trūkumais/pažeidimais ir mokestinis tyrimas perauga į mokestinį patikrinimą.

2. MOKESTINIO TYRIMO IR MOKESTINIO PATIKRINIMO SĄVEIKA

Lietuva 1995 m. birželio 12 d. pasirašiusi asocijuotos narystės Europos sutartį, tapo oficialia kandidate į narystę Europos Sąjungoje (ES). Rengdamasi narystei ES, Lietuva privalėjo visiškai suderinti nacionalinę mokesčių teisę su ES *acquis*, išskyrus tam tikras išlygas. **ES *acquis*** – Europos Bendrijų teisės ir jos taikymo praktikos visuma, apimanti visa tai, kas buvo pasiekta įgyvendinant Bendrijų steigimo sutartis (reglamentai, direktyvos, sprendimai, taisyklės, nuomonės, teisminė praktika). Šalis kandidatė negali atsisakyti vykdyti tam tikrų galiojančių *acquis* dalių motyvuodama tuo, kad nedalyvavo priimant tam tikras normas. Tai reiškia, kad Lietuva turėjo ne tik prisijungti prie steigimo sutarčių, bet ir perimti visą jų pagrindą sukurtą ES teisės aktų visumą bei tarptautinius įsipareigojimus. Vadinas, prisitaikymo prie ES teisinės sistemos problemas Lietuva, kaip valstybė kandidatė, galėjo spręsti tik pereinamuoju laikotarpiu taikomomis priemonėmis - per derybas kylančios problemos gali būti išspręstos tik nustačius tam tikrus pereinamuosius laikotarpius.

ES neturi bendro mokesčių politikos modelio, todėl kiekviena šalis narė formuoja savo mokesčių politiką pagal ES *acquis* ir nacionalinės mokesčių politikos specifiką. Didžiąją dalį mokesčių srities *acquis* sudaro netiesioginius mokesčius reglamentuojantys teisės aktai. Tai yra, tik netiesioginiai mokesčiai yra visiškai harmonizuoti, tad šalys narės privalo įgyvendinti ES reikalavimus iš esmės tik dėl pridėtinės vertės (toliau - PVM) ir akcizo mokesčių⁸. Įstojus į Europos bendriją buvo reikalinga užtikrinti ir šių mokesčių kontrolės mechanizmą. Lietuvos valstybės biudžeto pajamų didžiąją dalį taip pat sudaro PVM, akcizų, gyventojų pajamų ir pelno mokesčiai. Todėl, tikslu užtikrinti tinkamą jų apskaitos, deklaravimo, sumokėjimo kontrolę įstatymo leidėjas 2004 metų MAĮ be jau buvusios mokestinės kontrolės metodo mokestinio patikrinimo, reglamentavo naują kontrolės metodą – mokestinį tyrimą.

Mokestinio tyrimo ir patikrinimo apibrėžimai pateikti darbo pirmojoje darbo dalyje. Jei mokestinio tyrimo metu yra atliekama mokėtojo *stebėsena*, kurios uždavinys yra nustatyti ir pašalinti trūkumus, tai patikrinimo metu kontroliuojama kaip mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus. Tiek tyrimo tiek patikrinimo kontrolės sritis apima mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą. Įmonių faktinės veiklos stebėjimas ir ekonominių analizių metodai leidžia nustatyti realias jų pajamas, sąnaudas, apyvartą, darbuotojų išdirbtą

L

⁸ Konsoliduota Europos bendrijos steigimo sutartis // Valstybės žinios. 2004 01 03, Nr.: 2-2, 93 str.

laiką ir kitus realius ekonominės veiklos rodiklius. Nustatyta faktinė veikla yra sulyginama su įmonės deklaruojama, kuri dažnai ženkliai skiriasi nuo realiosios. Tai leidžia laiku nustatyti galimus pažeidimus apskaičiuojant, deklaruojant ir mokant mokesčius. Kadangi ekonominės sankcijos už nustatytas klaidas ir neatitikimus įmonėms nėra taikomos, o mokesčių administratorius įmonės vadovams pateikia rekomendacijas, kaip ištaisyti klaidas, tokiu būdu puikiai realizuojamas bendradarbiavimo principas. Pati mokestinio tyrimo esmė, kaip galima greičiau, mažesnėmis veiklos sąnaudomis nustatyti galimus mokėtojo vykdomus pažeidimus (neatitikimus) ir juos pašalinti be ilgai trukančių procedūrų kurios vyksta mokestinio patikrinimo bei mokestinių ginčų metu. Pagal MAĮ mokestinis tyrimas turėtų būti vykdomas analizuojant turimus duomenis ir, nustatčius neatitikimus, reikalauti mokėtojo pateikti paaiškinimus ar papildomus duomenis apie nustatytus neatitikimus apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesčius atlikus jo veiklos *stebėseną*. Tačiau ši veikla yra praplėsta ir suteikia teisę mokesčių administratoriui vykdyti mokėtojo vizitavimą (dauguma atvejų vykdant įregistravimo/išregistravimo į PVM registrą), net nuolatinę kontrolę (Taisyklėse nustatyta tvarka) akcizų sandėliuose.

Mokestinių tyrimų atlikimo tvarką įstatymų leidėjas pavedė nustatyti centriniam mokesčių administratoriui. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymu Nr. VA- 108 patvirtintos Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės. Kurios jau po metų, t.y. 2006 m. sausio 24 d. įsakymu Nr.VA-5 buvo taisomos. Pagal įsakymu nustatytas Taisyklės buvo pradėti vykdyti mokestiniai tyrimai.

2.1. MOKESTINIŲ TYRIMŲ IR PATIKRINIMŲ ATLIKIMAS

Įsigaliojus MAĮ pakeitimams ir papildymams, atliekami kontrolės veiksmai dar nebuvo įforminami kaip mokestiniai tyrimai. Suvienodinus ataskaitų teikimo tvarką nuo 2005 metų VMI Kontrolės departamentas pradėjo ruošti mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolės darbo funkcines ataskaitas⁹. VMI tikslas – kaip galima daugiau mokestinių patikrinimų pakeisti mokestiniais tyrimais. Tai pažymėjo ir VMI Mokesčių teisės departamento direktorė Vilma Vildžiūnaitė savo straipsnyje publikuotame „Verslo žinios“. Iš visų atliktų mokestinių tyrimų ir patikrinimų mokestiniai tyrimai sudaro daugiau kaip 80%, siekiama, kad ateityje mokestinių tyrimų būtų atliekama dar daugiau, o mokestiniai patikrinimai, kurių metu jau gresia sankcijos, sudarytų tik kelis VMI atliekamų kontrolės veiksmų procentus¹⁰. Kadangi

L

⁹ Informacija neskelbiama, VMI intraneto tinkle.

¹⁰ <http://www.zvilgsnis.lt/pradzia.php?id=7817&veiksmas=naujienos1>. Prisijungimo laikas: 2006-10-02.

2004 metų mokestinės kontrolės veikos laikotarpio duomenų apie atliktus mokestinius tyrimus nepateikta, todėl bus apžvelgti tik 2005 metų ir 2006 metų I pusmečių rezultatai.

1 lentelė. Mokesčių mokėtojų kontrolės veiksmų pasiskirstymas pagal atliekamus veiksmus per 2005 m. ir 2004 m., proc.

AVMI, DMMD	Mokestiniai patikrinimai				Mokestiniai tyrimai	
	Kompleksiniai ir teminiai patikrinimai		Operatyvūs patikrinimai			
	2005	2004	2005	2004	2005	2004*
Alytaus	4,62%	14,48%	59,24%	85,52%	34,30%	-
Kauno	7,53%	12,65%	67,37%	87,35%	24,62%	-
Klaipėdos	12,24%	33,56%	42,60%	66,44%	45,56%	-
Marijampolės	1,65%	21,80%	57,30%	78,20%	42,65%	-
Panevėžio	6,53%	16,49%	49,50%	83,51%	40,91%	-
Šiaulių	7,64%	12,30%	61,72%	87,70%	29,28%	-
Tauragės	4,72%	11,50%	58,35%	88,50%	34,68%	-
Telšių	6,07%	8,30%	44,80%	91,70%	46,51%	-
Utenos	3,31%	10,48%	68,45%	89,52%	27,41%	-
Vilniaus	6,84%	15,78%	50,47%	84,22%	42,99%	-
DMMD*	9,35%	-	12,62%		83,46%	-
Iš viso	6.98%	16.52%	54.83%	83.48%	37.33%	-

* - nėra duomenų, nes faktiškai įsigaliojus MAĮ pakeitimams ir papildymams, atliekami kontrolės veiksmai dar nebuvo įforminami kaip mokestiniai tyrimai.

* DMMD – Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamentas.

Nagrinėjant kontrolės veiksmų pasiskirstymą pagal rūšis matyti, kad tiek 2004 m., tiek 2005 m. didžiąją dalį visų kontrolės veiksmų sudarė operatyvūs patikrinimai. 2005 m. pastebimas ženklus operatyvių patikrinimų proporcijos sumažėjimas (29 procentiniais punktais) sąlygotas mokestinių tyrimų atsiradimo, kuris sumažino ir kompleksinių bei teminių patikrinimų procentinę dalį.

Nagrinėjant kontrolės darbuotojams tenkanti darbo krūvį, įvertinta tai, jog 2005 m. į mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolės darbą buvo įtraukti ne tik AVMI patikrinimų padalinių, bet ir kitų AVMI padalinių – Atrankos ir PVM kontrolės skyrių, Mokesčių mokėtojų aptarnavimo skyrių ir Gyventojų aptarnavimo tarnybų, Operatyvios kontrolės skyrių – darbuotojai.

Todėl, vertinant AVMI ir DMMD darbuotojų užimtumą, 2005 m. pradedamas skaičiuoti vienam kontrolės veiksmams (mokestinius patikrinimus, įskaitant operatyvios kontrolės veiksmams, ir mokestinius tyrimus) atliekančiam pareigūnui tenkantis mokestinių patikrinimų ir mokestinių tyrimų skaičius (rezultatai pateikti 2 lentelėje). 2004 m. buvo skaičiuojamas tik vienam patikrinimų padalinių darbuotojui tenkantis mokestinių patikrinimų skaičius, todėl šie rodikliai nėra palyginami.

2 lentelė. Vienam kontrolės veiksmus atlikusiam darbuotojui tenkantis mokestinių patikrinimų ir mokestinių tyrimų skaičius per 2005 m.

AVMI, DMMD	Kontrolės veiksmus atlikusių specialistų skaičius	1-am darbuotojui tenka mokestinių patikrinimų	1-am darbuotojui tenka mokestinių tyrimų	1-am darbuotojui tenka mokestinių patikrinimų ir mokestinių tyrimų
		Iš viso*	Iš viso	Iš viso*
Alytaus	15	8,80	60,47	69,27
Kauno	105	14,10	20,16	34,26
Klaipėdos	52	20,00	52,73	72,73
Marijampolės	17	6,65	66,00	72,65
Panevėžio	40	29,33	71,70	101,03
Šiaulių	44	12,84	40,30	53,14
Tauragės	12	12,50	48,25	60,75
Telšių	15	19,87	89,07	108,93
Utenos	25	8,20	29,36	37,56
Vilniaus	172	8,94	33,66	42,60
DMMD	11	1,82	15,18	17,00
Iš viso	508	13,22	39,63	52,85

* - įskaitant ir operatyvius patikrinimus

Iš 2 lentelės duomenų matyti, kad pagal šalies vidurkį per 2005 m. vienam kontrolės veiksmus atliekančiam specialistui teko beveik 3 kartus daugiau mokestinių tyrimų nei mokestinių patikrinimų (įskaitant operatyvius patikrinimus).

3 lentelė. Mokesčių mokėtojų kontrolės veiksmų pasiskirstymas pagal atliekamus veiksmus per 2006 m. 9 mėn. ir 2005 m. 9 mėn., proc.

AVMI, DMMD	Mokestiniai patikrinimai				Mokestiniai tyrimai	
	Kompleksiniai ir teminiai patikrinimai		Operatyvūs patikrinimai			
	2006	2005	2006	2005	2006	2005
Alytaus	3,77%	5,09%	68,97%	60,61%	27,26%	34,30%
Kauno	7,07%	7,53%	69,72%	67,86%	23,21%	24,62%
Klaipėdos	7,51%	14,68%	47,11%	39,76%	45,38%	45,56%
Marijampolės	4,02%	1,58%	49,23%	55,77%	46,75%	42,65%
Panevėžio	4,05%	5,65%	49,47%	53,44%	46,48%	40,91%
Šiaulių	9,06%	7,02%	54,68%	63,70%	36,26%	29,28%
Tauragės	4,66%	3,83%	57,47%	61,49%	37,87%	34,68%
Telšių	5,11%	3,98%	59,71%	49,51%	35,18%	46,51%
Utenos	5,07%	2,34%	61,63%	70,25%	33,30%	27,41%
Vilniaus	4,68%	7,49%	54,50%	49,52%	40,81%	42,99%
DMMD	4,86%	13,53%	39,46%	3,01%	55,68%	83,46%
Iš viso	5.85%	7.11%	56.75%	55.56%	37.40%	37.33%

Nagrinėjant kontrolės veiksmų pasiskirstymą pagal rūšis matyti, kad didžiąją dalį visų kontrolės veiksmų sudaro operatyvūs patikrinimai (3 lentelė). 2006 m., kaip ir 2005 m. pastebimas patikrinimų proporcijos sumažėjimas (1,2 procentinio punkto), sąlygotas

mokestinių tyrimų atsiradimo, kuris sumažino ir kompleksinių bei teminių patikrinimų procentinę dalį.

Kaip matosi iš pateiktų duomenų, mokesčių mokėtojų kontrolėje mokestiniai tyrimai įsitvirtino ir sudaro ženklia kontrolės dalį. Atlikus pirminius kontrolės veiksmus svarbu juos tinkamai užfiksuoti, bei įvertinti. Ne kiekvienu atveju atlikus mokestinį tyrimą ir nustačius neatitikimų ir/ar trūkumų mokėtojas su jais sutinka ir geranoriškai pašalina. Tyrimas perauga į patikrinimą, mokestinį ginčą, teisminį bylos nagrinėjimą. Todėl reikalinga jau nuo pirmųjų kontrolės veiksmų užtikrinti, kad būtų laikomasi bendrųjų teisės principų, užtikrinti mokėtojų konstitucines teises. Tačiau egzistuojantis teisinis mokestinio tyrimo reglamentavimas (poįstatyminiais teisės aktais) sukuria prielaidų laisvai interpretuoti mokestinio tyrimo turinį, kas savo ruožtu gali sukelti neigiamas pasekmes užtikrinant pagrindines žmogaus teises.

2.2. Mokestinio tyrimo turinys

MAĮ 33 straipsnio 18 punkte kaip viena iš mokesčių administratoriaus teisių įvardinta *teisė atlikti mokestinį tyrimą*. Ši teisė MAĮ VII skyriuje jau reglamentuojama kaip vienas iš kontrolės būdų, nustatyta mokestinio tyrimo atlikimo tvarka. Skyriaus 135 straipsnyje nurodyta, kad mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, be atskiro pavedimo atlikdami savo tiesiogines darbo funkcijas. Bei 136 straipsnyje - Jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos *mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumų* arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. **Stebėti**, stebi, ~jo. 1. akylai, atidžiai žiūrėti, žiūrint tirti, sekti akimis: *Reikia mokėti s. gyvenimą. Draustinyje stebi žvėris, paukščius*. 2. *nekaitomas* = žiūrėti, matyti. **~jimas**: *~jimo komisija (teisės terminas)*. **~tojas**, ~toja (*daiktavardis*): *Ekonomikos, politikos ~tojai*¹¹. Lingvistinė stebėsenos samprata, apibrėžiama kaip matymas, stebėjimas ar žiūrėjimas (tai jutimiškas tiriama daikto, proceso, reiškinių suvokimas). Pagal stebėsenos sampratą aiškinimą, akivaizdu, kad įstatymo leidėjas MAĮ nenustato ir nenumato imperatyvaus pobūdžio teisinių santykių mokestinio tyrimo metu. Mokestinis tyrimas, pagal savo turinį yra mokesčio administratoriaus veikla analizuojant ir vertinant juridinio ar fizinio asmens veiklą kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu *neatliekant imperatyvaus pobūdžio veiksmų* mokesčių mokėtojo atžvilgiu. T.y. mokestinei rizikai įvertinti reikalingais duomenimis disponuoja pats mokesčių administratorius ir

L

¹¹ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. <http://www.autoinfa.lt/webdic/>, prisijungimo laikas 2006.06.15.

reikalingi duomenys mokesčių administratoriui yra prienami. Ir jei turimų duomenų tyrimo atlikimui nepakanka, jų surinkimui turi būti atliekamas mokestinis patikrinimas.

Pagal tyrimo apimtį kaip reglamentuota MAĮ 136 straipsnyje, mokesčių administratorius vykdydamas savo funkcijas atlieka jo turimų duomenų analizę, ir nustatęs mokėtojo pateiktos deklaracijos ar kito dokumento trūkumų apie tai praneša mokėtojui su pasiūlymu ištaisyti nustatytas klaidas. Vadinasi atliekant mokesčio mokėtojo veiklos analizę pagal administratoriaus turimus duomenis jokie tiesioginiai teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojo ir administratoriaus nevyksta. Atliekant *stebėseną*, realizuojama išankstinė bei einamoji kontrolė tikslu užkirsti kelią galimiems pažeidimams. O nustatčius tyčinius mokesčių vengimo atvejus nedelsiant pradedamas mokestinis patikrinimas.

MAĮ nustatyta, kad mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai vykdydami savo tiesiogines funkcijas, reglamentuotas pranešimas apie tyrimo metu nustatytus trūkumus, bei nustatytos trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimo pasekmės. Kokios yra mokestinio tyrimo formos, kokios teisės ir pareigos nustatytos tiek mokesčio mokėtojui bei mokesčių administratoriui, t.y. spręsti apie tai kokio pobūdžio teisiniai santykiai susiklosto įgyvendinant mokestinį tyrimą nėra galimybių. Galima tik numanyti atsižvelgdami į MAĮ 22 straipsnyje pateiktame mokestinio tyrimo apibrėžime, kad tai mokėtojo veiklos stebėseną apimanti analizę, vizitavimą ir veiklos kontrolę. Mokestinio tyrimo formos apibrėžtos tik Taisyklėse:

- 1) dokumentų analizė;
- 2) mokesčių mokėtojų vizitavimas;
- 3) mokesčių mokėtojų veiklos kontrolė.

Įstatymo leidėjas MAĮ nenustato ir nenumato imperatyvaus pobūdžio teisinių santykių mokestinio tyrimo metu, suponuoja prielaidą, kad stebėjimo, o tuo pačiu ir mokestinio tyrimo metu imperatyvaus pobūdžio teisiniai santykiai susiklostyti negali¹². MAĮ 33 straipsnio 18 punkte įvardinta mokesčių administratoriaus teisė atlikti mokestinį tyrimą, tačiau įstatymu nenustačius teisių ir pareigų šių santykių dalyviams, ši teisė realizuojama netesinėmis veiklos formomis. MAĮ 36 straipsnyje nurodytos mokėtojo teisės, kuriose įvardinta teisė dalyvauti mokestinio patikrinimo procese, teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu. Tačiau apie mokėtojo teises atliekant jo atžvilgiu mokestinį tyrimą neužsimenama. MAĮ VI skyriuje reglamentuoti mokesčių administratoriaus veiksmai atliekant mokestinį patikrinimą – patikrinimo vieta, periodiškumas, apribojimas atlikti pakartotinį patikrinimą, pavedimo patikrinti išrašymas, pranešimas apie patikrinimą, pateikimas į patalpas, dokumentų ir daiktų

¹² Genys N. Aktualios šiuolaikinės finansų ir mokesčių teisės problemos. Nepublikuota konferencijos medžiaga

paėmimas, rezultatų įforminimas, pastabų pateikimas, sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. T.y. reglamentuoja įstatymines procesines teisės normas reguliuojančias mokestinio patikrinimo atlikimą. MAĮ 135 straipsnyje nurodyta, kad mokestinio tyrimo atlikimui šio įstatymo VI skyriaus nuostatos netaikomos. Vadinasi, mokesčių administratoriui, atliekant mokestinio tyrimo veiksmus nesuteikiama teisė atlikti vienokius ar kitokius imperatyvius veiksmus mokesčio mokėtojo atžvilgiu: reikalauti pateikti dokumentus, paaiškinimus, patekti į patalpas ir panašiai kaip įteisinta atliekant mokestinį patikrinimą.

Mokesčio mokėtojo vizitavimas reglamentuotas tik Mokestinio tyrimo taisyklėmis. Realizuojant šią mokestinio tyrimo formą tarp mokesčio mokėto ir mokesčio administratoriaus pareigūno kyla tiesioginiai santykiai: Mokesčių administratorius gali patekti į mokesčio mokėtojo patalpas bei teritoriją, turi teisę prašyti mokesčio mokėtojo pateikti deklaracijas, paaiškinimus ir kitus dokumentus apie jo arba kito mokėtojo turtą, jo įsigijimo šaltinius, pajamas išlaidas ir veiklą. Taip pat mokesčių administratoriaus pareigūnas gali daryti dokumentų kopijas arba išrašus, daryti žymas mokėtojo dokumentuose. Nors patekdamas į mokesčio mokėtojo patalpas mokesčių administratoriaus pareigūnas pateikia užduotį vizituoti/kontroliuoti mokesčio mokėtojo veiklą, terminai per kuriuos turi būti atliktas vizitavimas įstatyme neapibrėžtas. MAĮ reglamentuotos bendrosios mokesčių administratoriaus teisės: gauti duomenis, patekti į mokėtojo patalpas, teritoriją, laikinai paimti dokumentus, daryti žymas mokėtojo dokumentuose, atlikti mokestinį tyrimą. Įstatyme, šių teisių realizavimas atliekant mokestinį tyrimą nereglamentuotas.

Tokia pati situacija yra ir mokesčių administratoriaus pareigūnui realizuojant mokestinio tyrimo formą – mokesčių mokėtojo veiklos kontrolę. Ši mokestinio tyrimo forma ir jos įgyvendinimas įstatyminiu lygiu reglamentuotas nėra. Taisyklėse numatyti veiklos kontrolės terminai:

- 1) nuolatinė (mokestiniu laikotarpiu trunkanti 90 d. ir ilgiau) kontrolė,
- 2) trumpalaikė (mokestiniu laikotarpiu trunkanti trumpiau kaip 90 d.) kontrolė,
- 3) vienkartinė kontrolė.

Nustatyta mokėtojo veiklos kontrolė akciziniuose sandėliuose: apibrėžta kada atliekama nuolatinė kontrolė bei mokesčio administratoriaus pareigūno teisė mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Mokesčio mokėtojas turi užtikrinti, t.y. nustatoma prievolė mokesčio mokėtojui, kad pareigūnas nekliudomai galėtų tikrinti akcizais apmokestinamų prekių judėjimą, apyvartą ir apskaitą sandėlyje, akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą visą mokėtojo darbo laiką. Taip pat mokesčių administratorius, vykdydamas sandėlių kontrolę, turi teisę mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietas, kituose veiklai naudojamuose įrenginiuose įrengti skaitiklius bei matavimo prietaisus.

Išanalizavus mokestinio tyrimo reglamentavimo ypatumus matyti, kad imperatyvaus pobūdžio teisiniai santykiai reglamentuoti žinybinio lygio teisės akte. Įstatyminiu lygiu mokestinis tyrimas įtvirtintas materialine teisės norma, tačiau įstatyminių procesinių teisės normų reglamentuojančių mokestinio tyrimo atlikimą, nėra.

2.2.1. Mokestinis tyrimas ir bendrieji teisės principai

Jeigu teisės esmę sudaro leidimų ir paliepiamųjų vienovė, tai pereinant prie praktinio jos įgyvendinimo kyla poreikis konkretinti šią abstrakciją – išskaidyti ją į atskiras pagrindines idėjas, vertybines orientacijas, kuriomis teisės samprata galėtų prisitaikyti prie reguliuojamų santykių įvairovės, pasirinkti, kuria savo dalimi veikti (humanizuoti) konkretų socialinį santykį¹³. Šios idėjos vadinamos teisės principais. Jie nurodo kokio pobūdžio turėtų būti kuriamos teisės normos¹⁴. Be bendrųjų teisės principų, aktualūs ir principai, kurie konkretina teisių ir pareigų vienovę konkrečios teisės šakos sąvokoms. Tai padeda užpildyti teisinio reguliavimo spragas, taip pat aiškinant konkrečias teisės normas jų tarpusavio atitikimo požiūriu. Esant teisės principo ir teisės normos prieštaravimui taikomas teisės principas, kadangi galioja bendroji nuostata: konkreti norma neturi prieštarauti teisės principui (teisės normos paskirtis – sukonkretinti teisės principą konkrečiai reguliuojamų santykių sričiai, o ne jį paneigti).

Nagrinėjant mokestinio tyrimo reglamentavimą įstatyminiu lygiu buvo prieita išvados, kad mokestinis tyrimas įtvirtintas materialine teisės norma, tačiau įstatyminių procesinių teisės normų reglamentuojančių mokestinio tyrimo atlikimą, nėra. Teisės teorijoje įstatymai apibūdinami kaip specialia tvarka išleisti pirminiai teisės aktai, kurie turi aukščiausią juridinę galią, formuluoja bendrąsias teisės normas, skirtas svarbiausiems žmonių santykiams reguliuoti. Tai lemia jų išskirtinumą teisės aktų sistemoje. Įstatymams būdingi požymiai:

- a) yra priimami aukščiausios atstovaujamosios valdžios (Seimo) arba tautos referendumu;
- b) pasižymi aukščiausią juridinę galią;
- c) reguliuoja svarbiausius žmonių santykius, susijusius su pagrindinių žmogaus teisių apsauga;
- d) formuluoja pradines, pamatines teisės normas; visi kiti teisės aktai leidžiami tik joms sukonkretinti ir vykdyti;
- e) priimami pagal specialias procedūras.

L

¹³ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. psl. 146.

¹⁴ Teisės norma – valstybės nustatyta bendro pobūdžio elgesio taisyklė.

Pirminis žmogaus teisių statusas ir jo apsauga nustatoma ne įstatymų lydimaisiais aktais, o tik įstatymais. Šitaip užtikrinamas konstitucinis įstatymų viršenybės principas.

Įstatymų lydimieji aktai. Tai teisės aktai, priimami remiantis įstatymais, jiems neprieštaraujantys, juos konkretinantys ir užtikrinantys jų įgyvendinimą. Tokie teisės aktai negali pakeisti įstatymų ir sukurti naujų bendro pobūdžio teisės normų, kurios konkuruotų su teisės normomis.

Kadangi įstatymo leidėjas įstatymu įtvirtino tik mokestinio tyrimo materialines teisės normas, o procesines teisės normas pavedė reglamentuoti įstatymų lydimaisiais aktais susiduriame su *Teisėkūros principu*. Tai teisėkūros subjektų veikla, atitinkanti įstatymų nustatytus leidimus ir draudimus. Kad teisės normos vienodai tarnautų visų visuomenės narių ir socialinių grupių pagrindinėms žmogaus teisėms, orientuotų žmones į santarvę, o jų vykdymas nereikalautų didinti prievartos, teisėkūra demokratinėje visuomenėje turi atitikti tam tikrus iš pilietinės teisės sampratos ir teisinio įstatymo koncepcijos išplaukiančius principus¹⁵. Kuriant mokestinį tyrimą reglamentuojančius aktus buvo pažeistas *Teisėtumo principas*. Jis reikalauja, kad valstybės institucijos, kurdamos teisės aktus, neviršytų savo kompetencijos, laikytųsi kiekvienai teisės aktų rūšiai nustatytos tų aktų priėmimo ir išleidimo tvarkos (procedūrų) ir subordinacijos pagal juridinę galią. Teisėtumo principas teisinėje valstybėje reiškia ne tik formos, bet ir turinio teisėtumą: vadinasi, konkretus teisės aktas turi neprieštarauti ne tik aukštesnei juridinei galiai turinčiam teisės aktui, bet ir pagrindinėms žmogaus teisėms; jis neturi įtvirtinti įstatymų leidėjo savivalės tų teisių atžvilgiu. Konstitucinis Teismas 2002 m. birželio 03 d. nutarime yra pažymėjęs, kad jei Konstitucijoje yra tiesiogiai nustatyti konkrečios valstybės valdžios institucijos įgaliojimai, nė viena kita institucija negali iš jos šių įgaliojimų perimti, o institucija, kurios įgaliojimai Konstitucijoje nustatyti, negali jų perduoti ar atsisakyti. Finansų ministerijai pavaldi institucija sukurdamą naujų bendro pobūdžio teisės normų susijusių su pagrindinėmis žmogaus teisėmis, kurios konkuruoja su teisės normomis viršijo savo įgaliojimus, kadangi tokio pobūdžio teisės normas (įstatymus) turi teisę priimti tik Seimas (Konstitucijos 67 str. 2 p. Tai akivaizdžiai atsikleidžia kaip jau buvo minėta, kad Įstatymo leidėjas MAI nenustato ir nenumato imperatyvaus pobūdžio teisinių santykių mokestinio tyrimo metu, o Taisyklėse nustatyti aiškūs imperatyvus santykiai mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Taisyklėse reglamentuotos mokestinio tyrimo formos, nustatomi terminai kiek laiko gali užtrukti tyrimo veiksmas, nustatomos mokėtojui pareigos. Centrinis mokesčių administratorius gavęs teisę sukurti detalią mokestinio tyrimo tvarką įtvirtino eilę imperatyvių ir procesinių normų, kurios susijusios su pagrindinėmis žmonių teisėmis (patekimas į patalpas vizitavimo metu, veiklos kontrolės laikas). Centrinis mokesčių administratorius pasinaudodamas jam suteikta diskrecija (valdžios /suteiktą galių/ autoriteto įgyvendinimas) savaip interpretavo

¹⁵ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. 231 psl.

mokestinio tyrimo turinį. Diskreciją – kaip galią, suteikiančią vienašališkai priimti sprendimus, liečiančius kitus asmenis¹⁶. Ir tos galios ribas nusistatė pats sau, poįstatymine norma. Tuo viršijo savo įgaliojimus ir pasikėsino į išimtinę Seimo kompetenciją.

2.3. MOKESTINIO TYRIMO PABAIGA – PATIKRINIMO PRADŽIA

Trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą. Atsižvelgiant į tai, kad atliekant mokestinį tyrimą imperatyvūs teisiniai santykiai negali kilti, todėl neatsitiktinai įstatymo leidėjas ir numatė, kad nustačius trūkumus ir prieštaravimus juos pašalina pats mokėtojas vykdydamas savo mokestinę prievolę. O mokesčių administratorius mokestinio tyrimo metu realizuoja savo pareigą atlikti mokestinę kontrolę. Už netinkamą pareigų vykdymą MAĮ numato sankciją – baudų skyrimą. Mokestinio tyrimo metu mokesčio administratoriui nustačius trūkumų suteikiama mokėtojui teisė ištaisyti savo klaidą ir už tai jis nebaudžiamas. Tai skatina mokėtojus laiku pašalinti nustatytus trūkumus. Nesutikus mokėtojui su mokesčio administratoriaus įvardintais trūkumais ir juos nustatytu laiku nepašalinus pradedamas mokestinis patikrinimas¹⁷. Įstatyme reglamentuota tik ši sąlyga, kada mokestinis tyrimas perauga į patikrinimą. MAĮ 121 straipsnio 3 p. skelbia, kad Mokesčių administratorius turi teisę pradėti faktinį mokesčių mokėtojo patikrinimą be pranešimo apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą tais atvejais, kai yra pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų. Tai mokesčių administratorius gali pastebėti atlikdamas mokestinį tyrimą, todėl privalo vadovautis įstatyme nustatyta norma ir per objektyviai įmanomą laikotarpį, turi pradėti mokestinį patikrinimą.

Mokestinis tyrimas apibrėžiamas kaip stebėseną apimanti mokėtojo veiklos analizė, vizitavimą ir kontrolę pagal pateiktas deklaracija bei turimą informaciją. Įstatyme apie tai, kad tuo pačiu metu bus atliekama aktyvi informacijos paieška, bei kartu vykdomas ir mokestinis patikrinimas neužsimenama.

Taisyklėse įvardinta, kad mokėtojo veiklos analizės metu papildomai duomenys gaunami iš kitų mokėtojų (renkant priešpriešinę informaciją). Kol atliekama mokėtojo veiklos analizė jis apie tai neinformuojamas ir mokėtojas apie tai nežino. Išskyrus atvejus, kai jo paties

L

¹⁶ Jaunius Gumbis. Teisinė diskrecija: Teorinis požiūris. ISSN 1392-1274. TEISĖ 2004

¹⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004 Nr.: 63- 2243. 137 str.

paprašoma pateikti papildomą informaciją, duomenų ir/ar dokumentų¹⁸. Tikslu gauti priešpriešinę informaciją yra atliekamas viena iš mokestinio patikrinimo rūšių – operatyvinis patikrinimas¹⁹. Atlikus informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją, su tikrinamuoju susijusį ūkiniais finansiniais ryšiais patikrinimą įforminama priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma.

MAĮ įtvirtintas informavimo principas, pareiga informuoti mokėtoją apie atliekamą jo atžvilgiu patikrinimą. Vadinasi mokėtojui nežinant, apie tai, kad dėl jo veiklos yra vykdomas patikrinimas, mokesčių administratorius pažeidžia informavimo principą, bei peržengia mokestinio tyrimo atlikimo ribas. Jei mokesčių administratoriui nepakanka informacijos apie mokėtoją ir jam reikia atlikti papildomos informacijos surinkimą susijusį su mokestinio patikrinimo veiksmų atlikimu jis jau tuo metu turi būti informuojamas apie atliekamą mokestinį tyrimą arba jau tuo metu turėtų būti pradedamas mokestinis patikrinimas.

2.3.1. PRANEŠIMO APIE MOKESČIŲ NEPRIEMOKĄ REIKŠMĖ

Atlikus mokestinį tyrimą ir nustatius mokesčių nepriemoką, mokėtojui pateikiamas pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą, kuriame nurodyta kiek ir kokių mokesčių jis nesumokėjo bei terminas per kokį laikotarpį jis privalo juos sumokėti. Mokėtojas vadovaudamasis jam įteiktu rašytiniu pranešimu apie užbaigtą mokestinį tyrimą, pateikia patikslintas deklaracijas bei sumoka mokesčio nepriemoką. Apie tai, kad reiks mokėti delspinigius neužsiminama, tai mokėtojas sužinos po patikslintų deklaracijų pateikimo. Jo patikslintos deklaracijos pagrindu mokesčių administratoriaus specialistas mokėtojui nurodys mokėtinų delspinigių dydį. Visais atvejais mokėtojas elgsis kaip pats nustatęs neatitikimus, bei savo iniciatyvą juos šalinantis, be mokesčių administratoriaus įsikišimo. Pašalinus nustatytus trūkumus mokestinio tyrimas užbaigiamas, ir tuo būdu išvengiama ilgai besitęsiančios mokestinio patikrinimo procedūros. Šiuo požiūriu mokesčių administratorius atlikęs mokėtojo apskaitos dokumentų analizę, faktiškai atlieka audito funkcijas. Nustato trūkumus ir pataria juos pašalinti, netaikydamas sankcijų. Mokėtinų mokesčių sumą nustato mokesčių administratoriaus specialistas, o jų teisingumą VMI viršininkas (pavadootojas) netvirtina. Tačiau, ne visada mokėtojas sutinka su mokesčių administratoriaus tyrimo metu nustatytais trūkumais. Gavęs rašytinį pranešimą pašalinti trūkumus, tai turi įvykdyti nustatytu laiku. Teisės

L

¹⁸ VMI prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“, Valstybės žinios. - 2004, Nr.: 88-3258 ; 2006, Nr.: 12-451, 14 punktas.

¹⁹ Ten pat, 17.2 punktas.

pareikšti savo pastabų dėl mokesčių administratoriaus išdėstyto faktų neturi teisės. Šią teisę jis galės realizuoti tik praėjus nustatytam terminui pašalinti trūkumus ir pabaigus mokestinį patikrinimą, kai jam bus įteiktas patikrinimo aktas. O tai papildomai užtruks laiko ir veiklos sąnaudų. Vertinant tai, kad mokėtinas sumas nustato mokesčių administratorius ir perskaičiuotas mokesčių sumas tvirtina mokesčių inspekcijos vadovas (pavaduotojas) savo sprendimu, nustačius mokesčių nepriemoką, įteikus ne pranešimą, o patikrinimo aktą mokėtojas iš karto žinos ne tik nepriemokos dydį, bet ir delspinigių sumą. Taip pat galės realizuoti savo teisę pareikšti pastabas ir taip realizuoti gynybos teisę. Išnagrinėjus VMI Kontrolės departamento ataskaitas, matosi, kad nors mokestinių tyrimų atliekama tris kartus daugiau nei teminių ir kompleksinių patikrinimų, sumos kurias pasiūlyta pašalinti nustačius neatitikimus yra 3,5 karto mažesnės (4 lentelė).

4 lentelė. Kompleksinių ir teminių patikrinimų metu priskaičiuotos mokesčių, baudų ir delspinigių sumos per 2005 m. ir 2004 m.

AVMI, DMMD	Sprendimais patvirtinta mokesčių, baudų, delspinigių suma		Sprendimais patvirtinta mokesčių suma		Mokestinių tyrimų metu nustatyta neatitikimų ir prieštaravimų, kuriuos pasiūlyta pašalinti suma	Sprendimais patvirtintos mokesčių, baudų ir delspinigių sumos ir mokestinių tyrimų metu nustatyti neatitikimai	
	2005 m.	2004 m.	2005 m.	2004 m.		2005 m.	2004 m.
Alytaus	2.990.249	2.897.481	1.996.170	2.101.477	943.265	3.933.514	2.897.481
Kauno	51.540.436	54.764.955	33.341.594	32.351.976	2.145.076	53.685.512	54.764.955
Klaipėdos	19.667.132	37.316.023	13.325.044	23.994.864	11.719.525	31.386.657	37.316.023
Marijampolės	1.304.981	2.759.129	884.898	2.275.867	3.191.126	4.496.107	2.759.129
Panevėžio	9.869.193	6.775.558	6.407.379	4.651.124	1.268.692	11.137.885	6.775.558
Šiaulių	4.995.748	9.338.492	3.315.802	5.845.962	1.795.495	6.791.243	9.338.492
Tauragės	1.516.061	808.880	930.014	589.188	289.961	1.806.022	808.880
Telšių	3.467.200	20.361.553	2.259.885	15.820.275	738.916	4.206.116	20.361.553
Utenos	1.762.459	3.987.771	1.288.782	3.143.921	1.486.309	3.248.768	3.987.771
Vilniaus	65.985.305	73.874.307	42.709.393	46.416.406	10.194.174	76.179.479	73.874.307
DMMD	30.304.767		21.911.073		2.927.851	33.232.618	
Iš viso	193.403.531	212.884.149	128.370.034	137.191.060	36.700.390	230.103.921	212.884.149

Tai interviu metu patvirtino ir Telšių AVMI²⁰ Patikrinimų skyriaus viršininkė Snieguolė Strigūnienė. Nustačius mokestinio tyrimo metu didesnes sumas, jų mokėtojai neskuba mokėti, o pradeda mokestinių ginčų maratoną. Trūkumus dažniausiai stengiasi pašalinti likviduojamų bendrovių atstovai, ne didelės iki 2 tūkst. litų sumas turintys nepriemokas asmenys. Kaip mažo mokestinių tyrimų rezultatyvumo problemas įvardijo:

1) tyrimai vykdytini dėl deklaruotų mažų gyventojų pajamų mokesčio grąžintinių sumų (apie 1 tūkst. Lt),

L

²⁰ AVMI – apskrities valstybinė mokesčių inspekcija.

2) kiekvienu konkrečiu atveju vertinant individualios veiklos kriterijų visumą (tęstinumą, ekonominės naudos gavimą, savarankiškumą) susiduriama su problema: -sandorių dėl medienos pardavimo skaičius mažas (1-2 sandoriai), o vertė didelė (apie 50-60 tūkst.Lt) arba daug metalo pardavimo sandorių, kurių bendra jų vertė per metus - viršija 24 NPD²¹,

3) pajamos, gautos už parduotą metalą ar medieną sudaro didžiąją dalį visose gautose pajamose (51-90 proc.),

4) Nustačius didesnes nepriemokos sumas, jų mokėtojai nemoka, pradedamas mokestinis patikrinimas.

Todėl atliekant mokestinį tyrimą dėl mokesčių nepriemokos tikslinga pranešimui suteikti patikrinimo akto turinį ir tuo užtikrinti mokėtojo teisę į gynybą, užtikrinti MAĮ principą, kad nustatytas mokesčių nepriemokos sumas tvirtina sprendimu VMI viršininkas (pavaduotojas). Ši praktika nuo 2007 metų sausio 01 d. bus pradėta taikyti Rusijos Federacijoje. Ruošiant MAĮ buvo atsižvelgta į ES valstybių praktiką ir, kad mokesčių teisiniai pagrindai atitiktų ES reikalavimus. Per 16 nepriklausomybės metų mokesčių ir jų kontrolės sistemos reglamentavimas ne kartą keitėsi. Tikslu įvertinti įvykčius pasikeitimus po išstojimo iš Tarybų Sąjungos ir įvertinti užsienio šalių praktiką mokestinės kontrolės srityje reikalinga išanalizuoti Rusijos Federacijos mokestinės kontrolės reisinę reglamentaciją.

3. MOKESTINĖ KONTROLĖ RUSIJOS FEDERACIJOJE

Dar 1998 m. rugpjūčio 11 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1016 buvo patvirtinta „Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa“. Programos 14.6. punktu numatyta parengti Lietuvos Respublikos mokesčių kodeksą kurio projektas turėjo būti paruoštas 1999 – 2000 metais. Tačiau iki šiol buvo atliktos tik Akcizų, Gyventojų pajamų, Pelnų, Pridėtinės vertės, Mokesčių administravimo įstatymų pataisos, o pats Mokesčių kodeksas nepriimtas iki šiol. Tuo tarpu Rusijos Federacijoje 1998 m. liepos 31 d. buvo priimtas Mokesčių kodeksas (pirma dalis). Rusijos Federacijos Mokesčių kodeksas (toliau - Kodeksas) nustato mokesčių ir rinkliavų sistemą, surinkimą į federalinį biudžetą, taip pat bendruosius apmokestinimo principus:

- 1) mokesčių ir rinkliavų rūšis;
- 2) mokestinių prievolių atsiradimo pagrindus (jų keitimas, nutraukimas) ir jų vykdymo tvarką;
- 3) naujų mokesčių ir rinkliavų įvedimo, jų panaikinimo principus;
- 4) mokesčių mokėtojų, mokesčių administratorių ir kitų subjektų susijusių su mokesčių surinkimu teises ir pareigas;
- 5) mokestinės kontrolės metodus ir formas;
- 6) atsakomybę už įstatymo pažeidimą;
- 7) mokesčių administratoriaus surašytų aktų, atsakingų asmenų veiksmų apskundimo tvarką.

Kodeksas nustato ne tik mokestinius santykius tarp dalyvių, bet ir mokestinės kontrolės sistemą. Iki priimant kodeksą, galiojo eilė Rusijos Federacijos įstatymų bei Prezidento įsakų dėl valstybės mokesčių sistemos, Valstybinės mokesčių inspekcijos, atskirų mokesčių administravimo, surinkimo tvarkos. Kurie nustojo galioti 2000 m. rugpjūčio 5 d., priėmus Kodekso antrąją dalį, suregulmentavusioje visų mokesčių ir rinkliavų surinkimo, apskaičiavimo ir deklaravimo tvarką. Atliekant mokesčių sistemos reformą Rusijoje 1998 m. gruodžio 23 d. Prezidento įsaku Valstybinė Rusijos Federacijos mokesčių tarnyba reorganizuota į mokesčių ir rinkliavų ministeriją.

Kodekso 30 straipsnyje yra nurodytos įstaigos kurios atlieka mokesčių kontrolę. Tai Mokesčių inspekcija bei Muitinė, pagal jai pavestas funkcijas. 36 straipsnyje nurodyta, kad Mokesčių administratoriaus pavedimu patikrinimai gali būti atliekami kartu su Vidaus reikalų ministerijos atsakingais pareigūnais. Mokestinės kontrolės užtikrinimui Kodekse yra įtvirtintos kelios kontrolės rūšys. Lietuvos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnyje reglamentuota Mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis. Mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų,

kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti²². Pagal Rusijos Federacijos mokesčių Kodekso 87 straipsnį, mokėtojo patikrinimas negali apimti ilgesnį kaip už einamuosius ir tris praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada buvo atliktas patikrinimas.

Kaip matyti iš pateiktų Lietuvos ir Rusijos įstatymų, pagal *atlikimo momentą* būtų galima išskirti tris pagrindines kontrolės formas – išankstinę, einamoji, paskesnioji. Visos jos tarpusavyje glaudžiai susijusios ir užtikrina nepertraukiamą kontrolės veikimą.

Ex ante–išankstinė kontrolė atliekama dar prieš pradedant patikrinimo veiksmus. Tai padeda išaiškinti dar tik planuojamus mokesčių įstatymo pažeidimus²³. Pagrindinis išankstinės kontrolės realizavimo metodas yra kameralinis patikrinimas. Jis atliekamas pačioje mokesčių inspekcijoje, tą pačią dieną ar kelių dienų laikotarpyje gavus mokesčių deklaracijas ir ataskaitas apie vykdytą finansinę veiklą. Kameralinis patikrinimas kaip kontrolės metodas yra apibrėžtas Kodekso (pirmos dalies) 88 straipsnyje. Pagrindiniai kameralinio patikrinimo uždaviniai:

1) vizuali mokestinių deklaracijų (ataskaitų) apžiūra tikslu nustatyti klaidas ir trūkumus, t.y. patikrinti ar užpildytos visos eilutės, ar yra atsakingų asmenų parašai;

2) patikrinti ar teisingai užpildytos deklaracijos pagal mokesčių rūšis, ar teisingai taikytas mokesčio dydis ir lengvatos, ar nėra aritmetikos klaidų apskaičiuojant mokesčius, ar mokesčiai apskaičiuoti nuo visos apmokestinamos bazės, ar savalaikiai pateikiamos deklaracijos;

3) palyginti tikrinamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodiklius su kito lyginamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodikliais, arba lyginamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodiklius prilyginant tikrinamojo laikotarpio rodikliams;

4) patikrinti ar duomenys pateikti mokestinėse ataskaitose sutampa su buhalterinės apskaitos duomenimis.

Konkrečius kameralinio patikrinimo metodus pasirenka juos atliekantys pareigūnai atsižvelgdami į dažniausiai pasitaikančius mokesčių įstatymo pažeidimų atvejus, turimus duomenis informacinėse sistemose, susiklosčiusią patirtį išaiškinant pažeidėjus.

Pagal kameralinio patikrinimo uždavinius atitinka mokestinio tyrimo uždavinius bei Lietuvos įstatymo leidėjo numatytą mokestinio tyrimo turinį.

Viena iš pagrindinių mokesčių kontrolės formų taikomų mokesčių administratorių yra **Interim – einamoji kontrolė**. Jos paskirtis – užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdoma mokestinė prievolė valstybei. Atitinkami mokesčių inspekcijos padaliniai nuolat vykdo mokėtojų kontrolę, tikslu užkirsti kelią galimiems mokestinės disciplinos pažeidimams juridiniams ir

L

²² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004 Nr.: 63- 2243.

²³ Горленко И.И. Формы проведения налогового контроля // Налог. вестн. - 2003. - N 3. psl. 155.

fiziniais asmenimis vykdant ūkinę - komercinę veiklą. Vienas iš naudojamų šios kontrolės formos metodų yra **operatyvus patikrinimas**. Jo metu yra atliekamas atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse (pavyzdžiui, lengvatų, apribojimų taikymo). Atliekama analizė tam tikrų mokesčių sumokėjimo klausimais. Jei reikalinga pranaudojama priešpriešinių patikrinimų medžiaga, gauta iš kitų ūkio subjektų. Jei patikrinimo metu negaunama duomenų apie mokesčių įstatymo pažeidimus sumokant mokesčius valstybei, tolimesnis tyrimas neatliekamas.

Paskesnioji finansų kontrolė (ex – post). Mokestinės prievolės įvykdymo, kuris apima visų mokesčių (ar tam tikrų mokesčių) sumokėtų mokėtojo, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, už praėjusį tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Ši kontrolės forma leidžia visapusiškai ištirti mokėtojo veiklos rezultatus, bei nustatyti aukščiau paminėtų kontrolės formų metu nepastebėtus pažeidimus. Atliekama apskaitos dokumentų patikrinimo metu kartu panaudojant **Stebėjimo** (kai kuriuose literatūros šaltiniuose dar vadinama ištyrimu, įvertinimu ir pan.) metodą. Tai kontroliuojamo objekto, jo veiklos vykdymo vietos lankymas ir/ar stebėjimas, būklės vertinimas ir kita išorinė veika kurią realizuojant nesusidaro tiesioginiai teisiniai kontroliniai santykiai. Bei **Analizė** - tai kontrolės subjekto vykdoma detali apie konkretų kontrolės objektą ar objektus turimų ir/arba papildomai surinktų bei paties objekto pateiktų duomenų analizė ir/arba dokumentų įvertinimas, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaračius konkrečioje finansinės ar su ja susijusios veiklos srityje. Ši kontrolės forma realizuojama atliekant **išvažiuojamuosius patikrinimus**.

Kodekso 82 straipsnyje yra nurodytos šios kontrolės formos:

- 1) mokestiniai patikrinimai;
- 2) mokėtojų paaiškinimai;
- 3) įskaitų ir ataskaitų tikrinimas;
- 4) ūkinei veiklai naudojamų patalpų ir teritorijų apžiūra.

Nurodytas sąrašas nėra išsamus, leidžiamos ir kitos kontrolės formos aprašytos Kodekse (daiktų ir dokumentų paėmimas, inventurizacija, dokumentų išreikalavimas iš mokėtojo, liudytojų apklausa, ekspertizės).

Kadangi darbo tema yra susijusi su Lietuvoje atliekamais patikrinimais (tyrimais), todėl bus analizuojami tik Rusijos Federacijoje naudojami mokestiniai patikrinimai įvardinti Kodekso 14 skyriuje Mokestinė kontrolė. Kodekso 87 straipsnis. Mokestiniai patikrinimai. „Налоговые органы проводят **камеральные и выездные** налоговые проверки

налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов²⁴” (mokesčių administratorius atlieka kameralinius ir išvažiuojamuosius patikrinimus mokesčių mokėtojų, rinkliavų mokėtojų ir mokesčių agentų atžvilgiu). Tame pačiame straipsnyje yra įtvirtintas draudimas atlikti pakartotinai išvažiuojamąjį patikrinimą tikslu atlikti mokesčių mokėtojo tikrinimą dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, išskyrus jei yra reorganizuojamas arba likviduojamas mokėtojas – organizacija arba patikrinimą atlieka aukštesnis mokesčių administratorius tiriantis mokesčio administratoriaus atlikusio patikrinimą veiklą. Kitų pakartotinių patikrinimo atvejų nenumatyta. Tuo tarpu Lietuvos pakartotino patikrinimo atlikimas numatytas MAĮ 118 straipsnyje mokesčių administratoriui suteikia ženkliai platesnes teises įtvirtindamas eilę išimčių - operatyvus patikrinimas, atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos (kompetentingos institucijos) kreipimąsi arba su minėta institucija atliekant bendrą patikrinimą, atliekant mokestinį patikrinimą dėl abipusio susitarimo procedūros, numatytos Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, taikymo, kitais šio Įstatymo nustatytais atvejais. Taip pat paaiškėjus naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams²⁵. Šiuo atveju būtinas centrinio mokesčių administratoriaus leidimas minėtą patikrinimą atlikti. Tokia Kodekse reglamentuota išimčių gausa praktiškai panaikina pakartotino patikrinimo uždraudimo principą kaip ir MAĮ.

Kameralinis mokestinis patikrinimas atliekamas mokesčio administratoriaus buveinėje pagal mokesčių deklaracijas ir dokumentus kuriuos pateikia mokėtojas, kurių pagrindu buvo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, taip pat pagal kitus turimus mokesčių administratoriaus dokumentus. Šis patikrinimas atliekamas atsakingų mokesčių administratoriaus pareigūnų, vykdančių savo pareigas be atskiro mokesčių administratoriaus vadovo sprendimo ne ilgiau kaip tris mėnesius, skaičiuojant terminą nuo mokėtojo pateiktų mokesčių deklaracijų ir dokumentų kurių pagrindu buvo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai²⁶. Tai pagrindinė mokesčių administratorių kontrolės forma. Jei išvažiuojamieji patikrinimai įprastai vykdomi kas du tris metus, tai kameralinis patikrinimas ne rečiau kaip ketvirtyje ir tai susiję su mokestinių ataskaitų pateikimu. Pareigūnas nustatęs pateiktose deklaracijose klaidas ar trūkumus pareikalauja per nustatyta terminą juos pašalinti. Kameralinio patikrinimo metu mokesčių administratorius turi teisę reikalauti iš mokėtojo pateikti papildomus duomenis, paaiškinimus ir dokumentus, patvirtinančius mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo

L

²⁴ Налоговый кодекс РФ. Часть первая // в ред. Федерального закона от 09.07.99г. №154-ФЗ. 87 str.

²⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004 Nr.: 63- 2243. 118 str.

²⁶ Налоговый кодекс РФ. Часть первая // в ред. Федерального закона от 09.07.99г. №154-ФЗ. 88 str.

teisingumą. Patikrinimo metu pagal pateiktus duomenis yra įvertinami mokėtojo veiklos rodikliai ir palyginami su panašių ūkio subjektų veiklos rodikliais. Nustačius nuo bendro vidurkio ženkliai besiskiriančius duomenis, atliekami išsamesni duomenų patikrinimai. Kaip priemonė nustatyti deklaruojamų veiklos mastų atitikimą gaunamam veiklos rezultatui, mokesčių administratoriai papildomai užklausia energetinius resursus (elektrą, kurą, dujas, vandenį) teikiančias bendroves²⁷. Sulyginus panašią veiklą vykdančių ūkio subjektų suvartojamus energetinius resursus, galima nustatyti mokėtojus kurie deklaruodami mažesnes apmokestinamąsias sumas išvengia mokesčių valstybei. Analogiškai yra tiriami duomenys gaunami iš bankų, biržų, statistinė informacija, priešpriešinių patikrinimų medžiaga, fizinių asmenų apklausos (jų parodymai).

Kameralinio patikrinimo metu nenustačius pažeidimų galima atlikti išvažiuojamąjį patikrinimą. Jei kameralinio patikrinimo metu nebuvo nustatyta pažeidimų, o jie nustatomi išvažiuojamojo patikrinimo metu, neatleidžia mokėtojo nuo atsakomybės. Kodekso 111 straipsnis įtvirtina aplinkybes, kurioms esant mokėtojui nekyla atsakomybė už jo veikas (stichinės nelaimės, mokesčių mokėtojo neveiksnumas, dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais). Kitų atleidimų sąlygų už įvykdytus mokestinius pažeidimus nenumatyta. Šią nuostatą įtvirtino ir Uralo apygardos federalinis arbitražo teismas išnagrinėjęs pareiškėjo skundą dėl jo atleidimo nuo atsakomybės, kadangi atlikus kameralinį patikrinimą mokesčių administratorius pažeidimų nenustatė, o išvažiuojamojo patikrinimo metu papildomai buvo apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis. „*Не является обстоятельством, исключаящим вину налогоплательщика, тот факт, что налоговый орган при проведении проверки не выявил нарушений*”²⁸ “ (*nepanaikinama mokesčių mokėtojo kaltė, jei patikrinimo metu mokesčių administratorius nenustatė pažeidimų*).

Lietuvos teismų praktikos nagrinėjant šio pobūdžio bylas nėra.

Kameralinis patikrinimas pagal savo atlikimo metodiką artimas mūsų šalyje taikomam *Mokestiniam tyrimui*, kadangi jis atliekamas be pavedimo tikrinti, pareigūnams atliekant savo tiesiogines pareigas kontroliuojant mokėtojo pateiktų duomenų teisingumą. Nustačius neatitikimus patikrinimo aktas nesurašomas, o paprasčiausiai yra siunčiamas reikalavimas sumokėti trūkstamas mokesčių sumas (kartu su delspinigių sumomis), bauda neskiriama. Skiriasi tuo, kad neturi teisės lankytis mokėtojo patalpose (vizitavimas), atlikti veiklos kontrolės. Visa kontrolės procedūra vykdoma pagal turimus administratoriaus ir mokėtojo pateiktas deklaracijas ir dokumentus, naudojant analizės ir dokumentų tyrimo metodus.

L

²⁷ Новоселов К.В. „Камеральные проверки по налогу на прибыль: проблемы и перспективы“. Журнал «Российский налоговый курьер» 2005 № 11.

²⁸ Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 08.06.2006 N Ф09-896/06-C2.

Kodekse nurodytas kameralinio patikrinimo terminas - iki trijų mėnesių nuo dokumentų pateikimo, tuo tarpu mokestinio tyrimo atlikimo terminas įstatymu nereglamentuotas. Įstatymuose yra įtvirtinti tik materialinės teisės normomis, tačiau jų atlikimo procesas nėra reglamentuotas. Visa atlikimo tvarka yra nurodyta tik poįstatyminiais teisės aktais.

Išvažiuojamasis mokestinis patikrinimas kaip ir *mokestinis patikrinimas* yra formalizuota procedūra, kuri Kodekse reglamentuota taip pat materialinėmis ir procesinėmis teisės normomis. Išvažiuojamieji patikrinimai atliekami pagal kameralinių patikrinimų metu surinktus duomenis apie galimus pažeidimus, įvertinus neatitikimus mokėtojo pateiktose ataskaitose ir duomenimis apskaitos dokumentuose, taip pat palyginus atskirų laikotarpių ar giminingų ūkio subjektų veiklos rezultatus. Atliekamas mokesčio administratoriaus vadovo (pavadootojo) pavedimu mokėtojo buveinėje²⁹. Pavedimo forma ir išrašymo tvarka nurodyta Mokesčių ministerijos įsakymu № АП-3-16/318. Kaip ir mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas dėl visų ar vieno (kelių) mokesčių. Išvažiuojamasis patikrinimas gali būti vykdomas ne dažniau kaip kartą metuose dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį. Negali trukti ilgiau kaip du mėnesius. Išimtiniais atvejais terminą iki trijų mėnesių gali pratęsti aukštesnis mokesčių administratorius. Mokėtojo, turinčio struktūrinių padalinių, patikrinimui gali būti papildomai skiriama po vieną mėnesį kiekvienam struktūriniam padaliniui. Terminas skaičiuojamas tik pagal mokesčių administratoriaus pareigūnų faktiškai praleistas dienas mokėtojo teritorijoje. Į terminą neįeina laikas per kurį buvo ruošiami dokumentai pagal administratoriaus reikalavimą. Reikalaujamų dokumentų kopijos turi būti pateikiamas per penkias dienas. Nepateikus laiku, pareigūnas gali priimti nutarimą (turi patvirtinti vadovas ar pavadootojas) ir išimti jų originalus.

2004 metais Rusijos Federacijos Konstitucinis Teismas išnagrinėjo bylą, dėl Mokesčių kodekso 89 straipsnio atitikimo konstitucijai. Pareiškimo esmė – mokesčių pareigūnai, sustabdydami išvažiuojamųjų patikrinimų atlikimo terminą neribotam laikui iki bus gauta priešpriešinių patikrinimų medžiaga ar reikalaujami dokumentai, nesilaikydami įstatyme nurodytų patikrinimo atlikimo terminų nepagrįstai suvaržo mokėtojų įmonių veiklą, kelia grėsmę jų veiklos stabilumui ir finansiniai būklei, galimybes planuoti ūkinę veiklą ir išteklius, taip pat atima teisę į teisminę gynybą³⁰. Išnagrinėjęs šią bylą Rusijos Federacijos Konstitucinis Teismas priėmė nutarimą ir pripažino, kad Kodekso 89 straipsnis reguliuojantis išvažiuojamųjų mokesčių patikrinimo atlikimo, tame tarpe pakartotinių patikrinimų terminus atliekant mokestinę kontrolę nuvykus pas mokesčių mokėtoją, neprieštarauja Rusijos Federacijos

L

²⁹ Налоговый кодекс РФ. Часть первая // в ред. Федерального закона от 09.07.99г. №154-ФЗ 89 str.

³⁰ Конституционный Суд Российской Федерации постановление от 16 июля 2004 г. N 14-П

konstitucijai. Konstitucinis Tesimas savo nutarimu nenustatė išvažiuojamųjų patikrinimų sustabdymo ir jų maksimalaus atlikimo termino. Ir tuo įtvirtino, kad sustabdžius išvažiuojamojo patikrinimo laiką, pats patikrinimas gali tęstis neribotą laiką ir tuo pažeidė protingumo ir teisingumo principą. Analogiška situacija, manome, yra ir Lietuvoje. MAĮ 119 straipsnyje taip pat įtvirtinti ribojimai atlikti mokestinį patikrinimą nuvykus pas mokėtoją iki 90 dienų, centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu terminas gali būti pratęsimas ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir (arba) 30 dienų kiekvienam filialui ar atstovybei patikrinti. Šiame straipsnyje nurodytos dienos reiškia mokesčių administratoriaus pareigūno faktiškai pas mokesčių mokėtoją būtas dienas, kai mokesčių mokėtojas buvo tikrinamas. Vadinasi sustabdžius mokestinį patikrinimą, jis taip pat gali tęstis neribotą laiką. Patikrinimo laikas mokesčių administratoriaus buveinėje nėra ribojamas³¹. Pagal Rusijos Mokesčių kodeksą pradėtas patikrinimas mokesčių administratoriaus buveinėje gali trukti ne ilgiau kaip tris mėnesius³². Šia norma Rusijos įstatymo leidėjas įtvirtina mokėtojo netrukdyimo principą. Atlikęs išvažiuojamąjį patikrinimą pareigūnas surašo vidaus dokumentą – pažymą, kuri mokėtojui nepateikiama. Pažymoje nurodomas patikrinimo dalykas ir atlikimo terminai. Per du mėnesius nuo pažymos surašymo turi būti surašomas Patikrinimo aktas, kurio kopija įteikiama pasirašytinai mokėtojui. Neatvykus pasiimti patikrinimo akto ar atsisakius jį priimti išsiunčiamas mokėtojui paštu, jo registracijos adresu. Gavęs patikrinimo aktą ir nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes mokėtojas turi teisę per dvi savaites (savaitė sudaro 5 darbo dienos³³) pateikti rašytines pastabas (paaiškinimus) dėl patikrinimo akto. Praėjus 14 dienų, po pastabų (paaiškinimų) pateikimo termino, mokesčių įstaigos vadovas (ar jo pavaduotojas) įvertinęs surinktą patikrinimo medžiagą bei mokėtojo pastabas (paaiškinimus) priima vieną iš sprendimų:

- 1) patraukti mokėtoją mokestinę atsakomybę;
- 2) atsisakyti patraukti mokėtoją mokestinę atsakomybę;
- 3) atlikti papildomus patikrinimo veiksmus.

Po sprendimo priėmimo, dešimties dienų bėgyje, mokėtojui išsiunčiamas reikalavimas sumokėti patikrinimo metu nustatytas nesumokėtas mokesčių sumas, delspinigius, bei baudas. Reikalavime nurodomas 10 dienų terminas per kurį mokėtojas geranoriškai privalo sumokėti patikrinimo akte nurodytas sumas, delspinigius, bei baudas jei buvo įvykdyti mokesčių

L

³¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004 Nr.: 63- 2243. 119str. 6 p.

³² Налоговый кодекс РФ. Часть первая // в ред. Федерального закона от 09.07.99г. №154-ФЗ. 88 str.

³³ Ten pat 6.1 str.

įstatymų pažeidimai. Laiku nesumokėjus patikrinimo metu nustatytų sumų ir delspinigių jos išieškomos ne ginčo tvarka, o paskirtos baudos išieškomos teisminiu keliu.

Mokėtojas, nesutikdamas su priimtu sprendimu dėl patikrinimo akte nustatytų faktų, turi teisę per tris mėnesius jį apskusti aukštesniam mokesčių administratoriui arba teismui. Jei skundas paduotas aukštesniam mokesčių administratoriui, mokėtojas turi teisę tuo pačiu metu kreiptis ir į teismą. Mokestinius ginčus nagrinėja arbitražo teismas³⁴. Taigi, Rusijoje mokestinių ginčų sistema skiriasi tuo, kad pas mus yra numatytas ikiteisminė ginčų nagrinėjimo procedūra. Tuo tarpu Rusijoje tuo metu tas pats skundas gali būti nagrinėjamas dviejose institucijose tiek pas mokesčių administratorių, tiek Arbitražiniame teisme.

2006 m. liepos 27 d. buvo priimtas Federacinis įstatymas Nr. 137-ФЗ „Dėl Mokesčių kodekso pirmos ir antros dalių pakeitimo priėmimo tikslu įgyvendinti mokesčių administravimo gerinimą“. Prezidentui V.Putinui pasirašius šį įstatymą nuo 2007 metų sausio 1 d. įsigalios eilė pakeitimų susietų su mokestinių patikrinimų atlikimu, dokumentų pateikimu mokesčių pareigūnams, deklaracijų pateikimu ir patikrinimo aktų apskundimo tvarka. Pagal naują Kodekso dalių naują redakciją terminai skaičiuojami dienomis, bus skaičiuojami ne kalendorinėmis, o darbo dienomis, išskyrus, įstatyme nustatytus atvejus, kada terminas skaičiuojamas kalendorinėmis dienomis. Faktiškai pailgės laikotarpis per kurį mokėtojas turės realizuoti savo teises ir pareigas. Esminiai pakeitimai numatyti atliekant Kameralinius patikrinimus. Kameraliniai patikrinimai galės būti atliekami už bet kurį veiklos laikotarpį (trijų metų patikrinimo atlikimo laikotarpis paliktas tik išvažiuojamųjų patikrinimų atlikimui). Lietuvoje, mokestinio patikrinimo atlikimo terminui atskiras ribojimas nenustatytas, reikėtų vadovautis MAĮ 68 straipsniu „Mokesčio apskaičiavimo ir perskačiavimo senatis“, pagal kurį mokestį apskaičiuoti arba perskačiuoti galima ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus. Todėl atlikti tyrimą už ilgesnį laikotarpį nėra prasmės, kadangi ir nustačius neatitikimus, nebus galima perskačiuoti atitinkamų mokesčių. Kitas esminis pakeitimas, kad nustačius mokesčių įstatymo pažeidimus bus surašomas *patikrinimo aktas* ta pačia tvarka kaip ir atlikus išvažiuojamuosius patikrinimus. Nustatytas ne dviejų mėnesių, o 10 dienų terminas per kurį aktas turi būti surašytas atlikus patikrinimą (Kodekso 100 str. 1d.). Tuo tarpu Lietuvoje atlikus mokestinį tyrimą ir nustačius neatitikimus ar trūkumus siunčiamas mokėtojui pranešimas juos pašalinti per nurodytą terminą kaip ir pagal galiojančią Kodekse nustatytą tvarką.

Nustačius klaidas ar neatitikimus mokesčių deklaracijose, kaip ir anksčiau mokėtojui apie tai bus pranešama ir pareikalaujama ištaisyti klaidas. Dabar papildomai yra numatyta galimybė per penkias dienas pateikti paaiškinimą dėl deklaracijos užpildymo (Kodekso 88 str. 5 p.). Lietuvoje mokestinio tyrimo metu nustačius neatitikimus, Taisyklėse yra numatyti jų pašalinimo būdai. Tačiau, jei mokėtojas nesutinka su pareigūnų nustatytais faktais, jų ginčas mokestinio tyrimo metu nebus nagrinėjamas. Tai bus atlikta tik mokestinio tyrimo metu. Vadinas mokestinio tyrimo metu mokėtojas turi tik pareigas. Teisė į gynybą mokestinio tyrimo metu visiškai neregamentuota.

Vienas iš dažnai kylančių klausimų būdavo, kokius dokumentus kameralinio patikrinimo metu privalo pristatyti mokėtojas. Kodekso 88 str. 7 p. pataisoje nustatyta, kad mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti mokėtojo pateikti papildomų duomenų ir dokumentų, išskyrus atvejus, kada dokumentai pateikiami kartu su deklaracijomis. Tačiau Kodekso 172 straipsnyje yra nurodyta, kad mokėtojas privalo pateikti dokumentus, patvirtinančius pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo teisingumą. Be to, ir susiklosčiusi teismų praktika įpareigoja mokėtojus pateikti reikalaujamus dokumentus (Aukščiausiojo Arbitražinio tesimo 2006.05.23 d. nutarimas N 14766/05). Tai ir naujos pataisos iš esmės neišsprendė klausimą kokius dokumentus privalo pateikti mokėtojas Kameralinio patikrinimo metu.

Dėl išvažiuojamųjų patikrinimų atlikimo terminų kildavo nemažai diskusijų. Dėl terminų skaičiavimo ir patikrinimų sustabdymo laiko buvo priimtas ir Rusijos Federacijos Konstitucinio Teismo nutarimas³⁵. Lietuvoje kaip ir ankstesnėje Kodekso redakcijoje į terminus skaičiuojamas tik faktiškai praleistas laikas pas mokėtoją. Dabar Kodekse nustatytas terminas - du mėnesiai nuo sprendimo priėmimo atlikti išvažiuojamąjį patikrinimą iki pažymos surašymo apie patikrinimo užbaigimą. Padidintas terminas, kiek gali būti pratęsimas patikrinimo laikas – iki keturių mėnesių, išimtiniais atvejais iki šešių mėnesių (anksčiau buvo galima pratęsti patikrinimo laiką iki trijų mėnesių). Dabar mokėtojui nebereikės vesti apskaitos, kiek laiko jo teritorijoje praleido tikrintojai. Tuo pačiu metu naujos redakcijos Kodekso 89 straipsnyje numatyta mokesčių administratoriaus vadovo (jo pavaduotojo) teisė sustabdyti atliekamą patikrinimą. Tokios teisės anksčiau nebuvo, bet tai netrukdė mokesčių administratoriaus pareigūnams atskirais atvejais sustabdyti patikrinimo atlikimą savo nuožiūra. Tame pačiame straipsnyje pateiktas ir išsamus sąrašas, kada gali būti stabdomas patikrinimas:

L

³⁵ конституционный суд российской федерации постановление от 16 июля 2004 г. n 14-п по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 налогового кодекса российской федерации в связи с жалобами граждан а.д. егорова и н.в. чуева

- 1) būtina išreikalauti dokumentus iš trečiųjų asmenų;
- 2) būtina gauti informaciją iš užsienio valstybių kompetentingų institucijų;
- 3) atliekama ekspertizė;
- 4) dokumentai verčiami į rusų kalbą.

Bendras patikrinimo sustabdymo laikas, ne ilgiau šešių mėnesių. Jei patikrinimas sustabdytas dėl informacijos gavimo iš užsienio valstybių kompetentingų institucijų ir per šešis mėnesius atsakymas negautas – pratęsiama dar iki trijų mėnesių. Vadinasi išvažiuojamasis patikrinimas skaičiuojant ir jo atlikimo sustabdymo laiką negali trukti ilgiau kaip 15 mėnesių.

Apribotas ir bendras atliekamų išvažiuojamųjų patikrinimų skaičius per metus. Draudžiama atlikti kalendoriniais metais daugiau kaip du išvažiuojamuosius patikrinimus nepriklausomai nuo tikrinamo mokesčio rūšies ir mokestinio laikotarpio. Tačiau atskiri filialų ir atstovybių patikrinimai neskaičiuojami. Šis apribojamas gali būti lengvai apeinamas, kadangi Valstybinės mokesčių inspekcijos vadovo sprendimu išvažiuojamasis patikrinimas gali būti atliekamas ir viršijus patikrinimų skaičių per metus.

Pavedimo tikrinti rekvizitai buvo nurodyti Mokesčių ministerijos įsakymu № АПІ-3-16/318. Dar privalomi rekvizitai atlikti mokėtojo patikrinimą įtvirtinti Kodekse. Jei sprendime atlikti išvažiuojamąjį patikrinimą, privalomi rekvizitai neatitiks nustatytos tvarkos, pats patikrinimas bus laikomas neteisėtu. Ši tvarka nustatyta ir Lietuvos MAĮ ir nesiskiria nuo naujojo Kodekso.

Kodekso 89 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad išvažiuojamasis patikrinimas gali būti atliekamas ir mokesčių administratoriaus patalpose, jei mokėtojas neturi galimybių sudaryti sąlygų, kad patikrinimas būtų atliekamas pas jį. MAĮ reglamentuotas *mokestinio patikrinimo* atlikimas mokesčių administratoriaus patalpose ir be to, net neriboja patikrinimo atlikimo laiko. Pakeitus Kodekso 89 straipsnį įstatymų leidėjas pradėjo įtvirtinti išvažiuojamojo patikrinimo (analogišką mokestiniam patikrinimui) perkėlimą iš mokėtojo teritorijos pas administratorių. Nustačius Kodekse patikrinimo aktų rekvizitus, jie tapo privalomi. Prailgintas nuo dviejų savaitių iki 15 darbo dienų (praktiškai trijų savaitių) rašytinių pastabų, susijusių su patikrinimo akte nustatytais faktais, pateikimo terminas. Jei *mokestinio tyrimo* rezultatai įforminami vadovaujantis poįstatyminiu aktu (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymu Nr. VA-108 (Žin., 2004, Nr. 88-3258) tai kameralinio ir išvažiuojamojo patikrinimų rezultatai (patikrinimo aktai) įforminami pagal naujajame Kodekse nustatyta tvarka.

Kodekso 93 straipsnyje numatyta, kad visas mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingas dokumentų kopijas mokėtojas pateikia savo lėšomis administratoriui per ne ilgesnį kaip 10 dienų terminą. Nuo 2010 metų sausio 01 d. mokėtojai turės teisę nebepateikti mokesčių administratoriui dokumentų, kuriuos jau buvo pateikę kameralinių ir išvažiuojamųjų patikrinimų metu. Todėl jau nuo 2007 metų sausio 01 d. mokėtojai gali pradėti vesti dokumentų apskaitą, kuriuos jau pateikė patikrinimui. Šis apribojimas netaikomas, jei buvo pateikti dokumentų originalai, kurie po patikrinimo buvo gražinti mokėtojui. Taip pat jei dokumentus, patikrinimo metu, prarado mokesčių administratorius veikiant nenugalimai jėgai. Tokia nuostata, mokėtojas apsaugomas nuo beribio dokumentų kopijų darymo, kad jas pateiktų mokesčių administratoriui patikrinimo atlikimui.

Keičiasi ir patikrinimo aktų apskundimo tvarka. Jei anksčiau mokėtojas galėjo pateikti skundą vienu metu tiek aukštesniam mokesčių administratoriui tiek teismui, tai nuo 2009 m. sausio 1d. bus privaloma, kaip ir Lietuvoje, iki teismo ginčų nagrinėjimo tvarka. Iš pradžių skundą nagrinės aukštesnis mokesčių administratorius ir tik išnaudojus ikiteisminių ginčų išsprendimų galimybes, bus kreipiamasi į teismą.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Kintant valstybės finansinės veiklos formoms ir apimtims, pakito ir taikomos kontrolės formos. Mokesčių inspekcijos įvairiose duomenų bazėse buvo sukaupta gausi informacija apie mokesčių mokėtojus. Mokesčių inspekcija taip pat turi teisę naudotis ir kitų institucijų duomenų bazėmis. Be to, mokesčių inspekcijoje vis plačiau taikomi pažangūs įmonių veiklos rodiklių vertinimo metodai. Visa tai leido efektyviai tyrinėti mokesčių mokėtojų veiklą ne užėjus į įmonę.

2. Mokesčių administratoriaus įstaigose įsteigtus stebėtojų padalinius, kurių funkcija buvo stebėti, analizuoti mokesčių mokėtojų veiklos ypatybes, kaupti apie tai informaciją, ją analizuoti, kad vėliau būtų galima panaudoti įgyvendinant mokesčių administratoriaus funkcijas. Taip pat Valstybinė mokesčių inspekcija siekė bendradarbiavimo ir partnerystės su mokesčių mokėtojais. Tokia mokesčių administratoriaus veikla ir pastangos išspręsti galimas mokesčio mokėtojo problemas bei išvengti nesusipratimų dar iki mokestinio patikrinimo ir nulėmė tai, kad MAĮ įsigaliojusiam nuo 2004 m. gegužės 1 d., atsirado naujas skyrius „Mokestinis tyrimas“, reglamentuojantis šios procedūros atlikimą.

3. Mokestinis tyrimas negali būti tapatinamas su mokestiniu patikrinimu. Ji skiriasi nuo mokestinio patikrinimo uždaviniais ir apimtimi, taip pat ir tikrinamuoju laikotarpiu. Mokestinio tyrimo metu siekiama kelių tikslų: kuo greičiau nustatyti riziką mokesčių mokėtojų veikloje, nurodyti mokesčių mokėtojams jų padarytas klaidas ir suteikti galimybę jas ištaisyti, nustatoma, ar reikia skirti mokestinį patikrinimą.

4. Jeigu mokestinio tyrimo metu ir paaiškėja mokesčių mokėtojo padaryti pažeidimai, bet mokesčių mokėtojas imasi priemonių ir geranoriškai juos ištaiso, jis turi galimybę išvengti mokestinio patikrinimo. Mokestinio tyrimo procedūrai nėra taikomos normos, reglamentuojančios mokestinio patikrinimo atlikimą.

5. MAĮ įtvirtintas informavimo principas, pareiga informuoti mokėtoją apie atliekamą jo atžvilgiu patikrinimą. Jei mokesčių administratoriui vykdant mokestinį tyrimą nepakanka informacijos apie mokėtoją ir jam reikia atlikti papildomos informacijos surinkimą, susijusį su mokestinio patikrinimo veiksmų atlikimu, mokėtojas jau tuo metu turi būti informuojamas apie atliekamą mokestinį tyrimą arba tuo metu turėtų būti pradedamas mokestinis patikrinimas.

6. Rusijos Federacijoje mokesčių administravimas bei mokesčiai reglamentuoti mokesčių kodekse. Kaip ir Lietuvoje taikomos dvi tiesioginės mokestinės kontrolės formos, kurių atlikimo tvarka reglamentuota įstatymu.

7. Rusijos Federacijos Kodekse ir MAĮ yra įtvirtinti ribojimai atlikti mokestinį patikrinimą nuvykus pas mokėtoją. Terminai skaičiuojami kiek faktiškai pas mokesčių mokėtoją išbūta dienų, kai mokesčių mokėtojas buvo tikrinamas, o ne nuo patikrinimo

pradžios. Rusijos Federacijos Konstitucinis Teismas priėmė nutarimą ir pripažino, kad tokia terminų skaičiavimo neprieštarauja Rusijos Federacijos Konstitucijai. Įtvirtino, kad sustabdžius patikrinimo laiką, pats patikrinimas gali tęstis neribotą laiką ir tuo pažeidė protingumo ir teisingumo principą. Analogiška situacija, manome, yra ir Lietuvoje. Todėl reikalinga nustatyti ir maksimalų patikrinimo pas mokesčių mokėtoją terminą.

8. Vertinant tai, kad mokestinio tyrimo metu mokėtinas sumas nustato mokesčių administratorius, reikėtų vadovautis principu, kad perskaičiuotas mokesčių sumas tvirtina mokesčių inspekcijos vadovas (pavadootojas) savo sprendimu, todėl, atlikus tyrimą mokesčių apskaičiavimo teisingumo klausimais, nustačius mokesčių nepriemoką turėtų būti įteikiamas ne pranešimas, o patikrinimo aktas.

9. Mokestinio tyrimo metu nustačius mokesčių nepriemoką, įteikus ne pranešimą, o patikrinimo aktą mokėtojas iš karto žinos ne tik nepriemokos dydį, bet ir delspinigių sumą, galės realizuoti savo teisę pareikšti pastabas ir taip realizuoti gynybos teisę.

10. Mokestinių tyrimų atliekama tris kartus daugiau nei teminių ir kompleksinių patikrinimų, tačiau sumos kurias pasiūlyta pašalinti nustačius neatitikimus yra 3,5 karto mažesnės. Tai sąlygoja, kad nustačius didesnes nepriemokos sumas mokėtojai netaiso nustatytų klaidų, o pradeda mokestinius ginčus. Todėl visa procedūra užsitęsia dar ilgesnį laiką. Suteikus patikrinimo akto turinį būtų sutrumpinama ir kontrolės procedūra.

11. Įstatyminiu lygiu mokestinis tyrimas įtvirtintas materialinės teisės normomis, tačiau įstatyminių procesinių teisės normų, reglamentuojančių mokestinio tyrimo atlikimą, nėra.

12. Įstatymo leidėjas neįtvirtina imperatyvaus pobūdžio normų mokestinio tyrimo metu, o Taisyklėse yra įtvirtintos imperatyvinės normos mokėtojo atžvilgiu. Centrinis mokesčių administratorius pasinaudodamas jam suteikta diskrecija (valdžios /suteiktų galių/ autoriteto įgyvendinimas) savaip interpretavo mokestinio tyrimo turinį.

13. Finansų ministerijai pavaldi institucija sukurdamą naujų bendro pobūdžio teisės normų susijusių su pagrindinėmis žmogaus teisėmis, kurios konkuruoja su teisės normomis viršijo savo įgaliojimus, kadangi tokio pobūdžio teisės normas (įstatymus) turi teisę priimti tik Seimas (Konstitucijos 67 str. 2 p). Procesinės normos reguliuojančios mokestinio tyrimo atlikimą turi būti reglamentuojamos įstatymu.

14. Kuriant mokestinį tyrimą reglamentuojančius aktus buvo pažeistas *Teisėtumo principas*. Juo siekiama, kad valstybės institucijos, kurdamos teisės aktus, neviršytų savo kompetencijos, laikytųsi kiekvienai teisės aktų rūšiai nustatytos tų aktų priėmimo ir išleidimo tvarkos (procedūrų) ir subordinacijos pagal juridinę galią.

SANTRAUKA

Magistrinio darbo tema – “Mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo sąveika”.

Pagrindinės sąvokos - Mokesčių administravimas, mokesčių mokėtojas, mokestinis patikrinimas, mokestinis tyrimas.

Lietuvoje taikomos dvi tiesiogines mokesčių mokėtojų kontrolės formos – mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas.

Tiek mokestinio patikrinimo, tiek mokestinio tyrimo metu yra tiriama ir tikrinama, kaip mokesčių mokėtojas apskaičiuoja, deklaruoja ir moka mokesčius.

Mokestinio tyrimo metu ir nustatoma, konkrečiam mokesčių mokėtojui reikia skirti mokestinį patikrinimą ar to daryti nereikia.

Tyrimas ir patikrinimas, tai dvi skirtingos mokestinės kontrolės formos. Mokestinis patikrinimas yra įstatymu reglamentuota ir gana griežta kontrolės forma, kurios metu mokesčių administratoriaus pareigūnas, vadovaudamasis atitinkamais mokesčių įstatymais, tikrina, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai. Nustačius mokesčių įstatymų pažeidimus, mokesčių mokėtojui ne tik apskaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai, bet ir taikomos ekonominės sankcijos. Mokestinis tyrimas yra mokesčių mokėtojų veiklos stebėjimas ir analizavimas, taip pat papildomos informacijos apie konkrečius klausimus, susijusius su mokesčių mokėtojo veikla, rinkimas.

Darbe analizuojami mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo teisinio reglamentavimo ypatumai. Nagrinėjama mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo sampratos bei jų tarpusavio sąveika, analizuojama ir palyginama Rusijos Federacijos praktika vykdant mokestinę kontrolę, mokestinio tyrimo reglamentavimo ypatumai.

Taip pat pateikiami bendri teisinio reglamentavimo aspektai ir pagrindinės problemos, kurios labai aktualios šiandien. Nagrinėjant mokestinės kontrolės taikymą paliesta tik valstybinės mokesčių inspekcijos veikla: kitų mokesčių administratorių veikla darbe nenagrinėta. Apžvelgiama Lietuvos bei Rusijos Federacijos teismų praktika.

SUMMARY

Theme of the Master's thesis – “Interplay between taxable investigation and taxable inspection”.

Keywords - Tax administration, taxpayer, tax inspection, tax investigation.

Currently two direct control forms of taxpayers - the taxable investigation and taxable inspection - are applied in Lithuania.

How the taxpayers calculate, declare and pay taxes is analyzed and verified during the taxable investigation and taxable inspection.

During the taxable investigation is determined whether the taxable inspection will be laid or not.

Taxable investigation and taxable inspection are two different forms of taxable control. The taxable inspection is more formal and stricter procedure where the tax administrator follows the law and verifies the correctness of calculated, declared and paid taxes. When law violations are determined, the additional taxes and economical sanctions will be applied. The taxable investigation is the supervision and analysis of taxpayers' activity, as well collection of additional information, related with the activity of the taxpayer.

Taxes are the main source of the budgets of the state and municipalities. That is why it is necessary properly to regulate the method of payment taxes and the mechanism of payment control. The main task is to analyze the two control forms of the taxpayers, to compare the practice of the taxable inspection in Lithuania and Russia. The conceptions of taxable investigation and taxable inspection, the interface between them were analyzed. As well the practice performing the taxable control and the peculiarities of the regulation of the taxable investigation were analyzed.

The general aspects of the regulation and the main problems are represented herein. The activity of the State Tax Inspectorate as tax administrators was analyzed. The court practice in Lithuania and Russia was overlooked.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Įstatymai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Vilnius. 1992 // Lietuvos Aidas. 1992, Nr. 220; Valstybės žinios, 1992, Nr. 31- 953; Žin., 1992, Nr.: 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės Žinios. 1999, Nr.: 13- 308; Valstybės Žinios.-2000, Nr.: 85- 2566.
3. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės Žinios. Nr. X-4449, 1984 m. gruodžio 13 d.
4. Lietuvos Respublikos Akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 26-802.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios. 2004 Nr.: 63- 2243.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios. 1995 Nr.: 61-1525.
7. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271; 2004, Nr. 17-505.
8. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas // Valstybės Žinios. 1990, Nr.: 19-493.
9. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio pakeitimo ir papildymo įstatymas Valstybės Žinios, 2004, Nr. 17-505.
10. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 63-2243.
11. Налоговый кодекс РФ. Часть первая // в ред. Федерального закона от 09.07.99г. №154-ФЗ.
12. Указ Президента РФ от 23.05.94 г. № 1006 «О проведении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей».

Lietuvos Respublikos poįstatyminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr. 821 „Dėl akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2051.
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 27 d. nutarimas Nr. 478 „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo įgyvendinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2270.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr. 900 „Dėl priemonių mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti“ //Valstybės žinios. 2002, Nr. 60-2461; 2004, Nr. 52-1717).
4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie LR vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ //Valstybės žinios. 2004 Nr.136-4946; 2006 Nr. 15-525.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl valstybės kontrolės institucijų atliekamų patikrinimų” (1998 09 24 Nr. 1150) // Valstybės žinios. 1998, Nr.85-2373.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl valstybinių mokesčių inspekcijų” (1990 04 10 Nr. 92) // Valstybės žinios.-1990, Nr.: 13-383.
7. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas “Dėl Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos”. Nr.1016 // Valstybės žinios. 1998, Nr.72-2102; 1999, Nr. 110-3233.
8. Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo" // Valstybės žinios. 1997, Nr. 87-2212; 2004, Nr. 82-2966).
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymas Nr. VA-186 „Dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo)“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 180-6689; 2006, Nr. 77-3051.
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ //Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876, 2006 04 15, Nr. 42-1551.
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr.: 88-3258 ; 2006, Nr.: 12-451.
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. - 2004 07 10, Nr.: 107-4025.

Tarptautinės sutartys:

Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys “Tarptautinė muitinės procedūrų supaprastinamo ir suderinimo konvencija” // Valstybės žinios.- 2002, Nr.: 126-5736.

Europos Sąjungos Bendrijos teisės aktai:

1. Reglamentas Nr.2913/92 nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą.
2. Direktyva Nr. 77/388/EEB „Dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo“
3. Direktyva Nr. 2003/93/EB „Dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje“ iš dalies pakeičianti Tarybos direktyvą Nr.77/799/EEB.
4. Direktyva 2002/94/EB „Dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis, tam tikrų nuostatų taikymo“ nustatanti išsamias Tarybos direktyvos 76/308/EEB taisykles.
5. Direktyva 96/99/EB „Dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo bei kontrolės“ iš dalies pakeičianti Direktyvą 92/12/EEB.
6. Direktyva Nr.92/12/EEB „Dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės“.

Teismų nutarimai (nutartys):

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27-1 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. Rugsėjo 26 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 “ straipsnio (2001 m. Birželio 26 d. Redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. Vasario 19 d. Redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai.
3. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. preliminarusis nutarimas *Halifax*, C-255/02 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — VAT and Duties Tribunal, London — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema:

vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145) aiškinimas — Sandoriai, kurių vienintelis tikslas įgyti mokestinį pranašumą — Savarankiško ekonominio tikslo neturintys sandoriai.

4. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2006 m. balandžio 6 d. nutartis byloje Nr. A¹ – 794/2006 „Dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. birželio 29 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Galinta ir partneriai“ skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, trečiajam suinteresuotam asmeniui Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai dėl sprendimų panaikinimo“.

5. Конституционный суд Российской Федерации постановление от 16 июля 2004 г. n 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева.

Specialioji literatūra:

1. Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. - Kaunas. 1938.
2. Katkus A. Lietuvos valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius, 2004.
3. Leonas P. Teisės enciklopedija. Vilnius, 1995.
4. Mikelėnas V. Teisės aiškinimas: teorinės ir praktinės problemos. Justitia, 1997, Nr.1-3.
5. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000.
6. Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004.
7. Vaišvila A. Teisinio įstatymo viršenybė. // Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje. 2000. P.333-353.
8. Семенов Ю. И. Финансовое право. - Москва, Компания спутник. 2000.
9. Эриашвили Н. Д. Финансовое право. - Москва, Закон и право. 2000.
10. Финансовое право. Ответственный редактор Химичева Н. И. - Москва, Юрист. 2000.
11. Финансовое право. Ответственный редактор Горбунова О.Н. - Москва, Юрист. 1996.
12. Финансовое право. - Москва., 2002, изд. БЕК.
13. Колесник И.В. Налоговые проверки и гражданское право. - М.: Приор, 1998. - 113с.

Periodiniai leidiniai:

1. Janušienė E. Kaip atliekamas mokestinis tyrimas. „Mokesčių žinios“ 2005-02-21 Nr. 8
2. Latvienė V. Kaip bendrausim su verslu. „Mokesčių žinios“ 2005-06-06 Nr. 23
3. Genys N. Aktualios šiuolaikinės finansų ir mokesčių teisės problemos. Nepublikuota konferencijos medžiaga 2005.09.29.
4. Gumbis J. Teisinė diskrecija: teorinis požiūris. ISSN 1392-1274 Teisė 2004 02
5. Paulauskas A. Mokestinio tyrimo problemos. ISSN 1392-1274 Teisė 2005 05
6. Вечернин Д. Налоговый контроль // Законность. - 1999. - N 8. - С.7-11.

7. Бетина Т.А. Причины несовершенствования налогового контроля в российской практике. Концепция предпроверочного контроля на основе зарубежного опыта и специфических особенностей экономики Российской Федерации // Налог. вестн. - 2002. - N 11. - С.11-16.
8. Горленко И.И. Формы проведения налогового контроля // Налог. вестн. - 2003. - N 3. - С.155-159.
9. Методика налоговых проверок: [пособие для налогоплательщиков и контролирующих органов], Москва : ПРИОР, 2000.
10. Щербинин А.Т. Проблемы повышения эффективности налогового контроля: Автореф. дис. канд. экон. наук. - М., 1997. - 23с.

Internetiniai šaltiniai:

1. Lietuvos Respublikos Seimas: www.lrs.lt.
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybė: www.lrv.lt
3. Europos Komisija <http://ec.europa.eu/>
4. Europos Sąjunga: [http:// www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)
5. Eur-Lex <http://eur-lex.europa.eu/>
6. Lietuvos Respublikos finansų ministerija <http://www.finmin.lt>
7. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė <http://www.vkontrolė.lt>
8. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos <http://www.cust.lt>
9. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos <http://www.vmi.lt>
10. Stojimo į Europos Sąjungą sutartis lietuvių kalba, bendra informacija ir naujienos apie Europos Sąjungą <http://www.euro.lt>
11. „Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos“/specializuotas savaitraštis buhalteriams, finansininkams ir auditoriams www.aktualijos.lt
12. Leidinys “Mokesčių žinios” : <http://www.mzinios.lt>
13. Žurnalas “Sąskaityba” apie mokesčių apskaitą ir auditą: <http://www.apskaita.lt>
14. Федеральная налоговая служба РФ <http://www.nalog.ru/>
15. Министерство финансов РФ <http://www1.minfin.ru/>

Magistro baigiamasis darbas 2006 m. lapkričio mėn. 28 d.