

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**VIKTORIJA ADOMĖNIENĖ  
MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS**

**MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ VYKDYMO UŽTIKRINIMO BŪDŲ  
VAIDMUO MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO PROCESSE**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Darbo vadovė –  
lektorė Airina Remeikienė**

**Konsultantė –  
doc. dr. Egidija Smalakienė**

**Vilnius, 2006**

# TURINYS

<b>IVADAS</b> .....	<b>3</b>
<b>I. MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO SAMPRATA IR BŪDAI</b> .....	<b>6</b>
<b>1.2. DELSPINIGIAI</b> .....	<b>12</b>
1.2.1. DELSPINIGIŲ DYDIS.....	13
1.2.2. DELSPINIGIŲ SKAIČIAVIMO TRUKMĖ.....	14
1.2.3. ATLEIDIMAS NUO DELSPINIGIŲ .....	17
<b>1.3. TURTO AREŠTAS</b> .....	<b>19</b>
<b>1.4. NURODYMAS KREDITO ĮSTAIGAI NUTRAUKTI PINIGŲ IŠDAVIMĄ IŠ MOKESČIŲ MOKĖTOJO SĄSKAITOS (SĄSKAITŲ)</b> .....	<b>24</b>
<b>1.5. HIPOTEKA ARBA ĮKEITIMAS</b> .....	<b>25</b>
<b>1.6. LAIDAVIMAS ARBA GARANTIJA</b> .....	<b>28</b>
<b>II. KITI MOKESČIŲ ĮSTATYMUOSE ĮTVIRTINTI LAIDAVIMO ARBA GARANTIJOS PAREIKALAVIMO ATVEJAI</b> .....	<b>32</b>
<b>2.1. LAIDAVIMO ARBA GARANTIJOS PAREIKALAVIMAS PELNO MOKESČIO PRIEVOLIŲ VYKDYMUI UŽTIKRINTI</b> .....	<b>32</b>
<b>2.2. AKCIZŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO BŪDAI</b> .....	<b>33</b>
2.2.1. <i>Registruotų ir neregistruotų prekybininkų prievolių įvykdymo užtikrinimas</i> .....	34
2.2.2. <i>Sandėlio savininko mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimas</i> .....	35
2.2.3. <i>Gabenimo LR teritorijoje prievolių įvykdymo užtikrinimas</i> .....	36
2.2.4. <i>Gabenimo į kitas ES valstybes nares prievolių įvykdymo užtikrinimas</i> .....	39
<b>2.3. LAIDAVIMO ARBA GARANTIJOS PAREIKALAVIMAS PVM PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMUI UŽTIKRINTI</b> .....	<b>40</b>
<b>III. KITŲ VALSTYBIŲ PATIRTIS MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO SRITYJE</b> .....	<b>44</b>
3.1 MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMAS BALTIJOS ŠALYSE .....	45
3.1.1. <i>Latvija</i> .....	46
3.1.2. <i>Estija</i> .....	48
3.2. MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMAS JAV .....	49
<b>IŠVADOS IR PASIŪLYMAI</b> .....	<b>51</b>
<b>LITERATŪROS SĄRAŠAS</b> .....	<b>54</b>
<b>SANTRAUKA</b> .....	<b>59</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>60</b>
PRIEDAS NR. 1.....	61
PRIEDAS NR. 2.....	62
PRIEDAS NR. 3.....	63
PRIEDAS NR. 4.....	64
PRIEDAS NR. 5.....	65

## ĮVADAS

Kaip bebūtų keista, bet mokesčių administravimas tuo pačiu metu gali būti ir pakankamai nuobodi, ir sukelianti audringas emocijas tema pokalbiui. Skundų, kad mokesčiai per dideli, o mokesčių administravimo institucijos ir jų tarnautojai nepatikimi, greičiausiai išgirstume daugelyje pasaulio šalių. Ne išimtis ir Lietuva. Juolab, kad mokesčių administravimo tradicijos mūsų šalyje yra menkos, trumpa mokesčių administravimo istorija nepasižymi administravimo kultūra ir yra lydima nuolatinės įtampos bei nedraugiškų mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų santykių.

Visgi daugelis žmonių moka mokesčius savanoriškai. Ir tai daro dėl kelių priežasčių. Mokslininkai įrodinėja, kad mokesčių mokėtojai moka mokesčius, kad išvengtų kaltės jausmo, gėdos, pasmerkimo, nes jie vertina bendravimą ir tiki, kad kiti yra įstatymui paklusnūs piliečiai, o taip pat dėl to, kad laiko tai ir savo pilietine pareiga. Kiti, o jų turbūt dauguma, moka todėl, kad žino, jog mokesčių sumokėjimas, kaip ir atsakomybė už jų vengimą ar slėpimą, yra reglamentuoti įstatymais. Pastarąjį motyvą stiprina ir veikianti mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo sistema.

Prievolių įvykdymo užtikrinimas – rankpinigiai, netesybos, įkeitimas, laidavimas - buvo žinomas dar romėnų teisėje. Jų būtinumą lėmė tai, jog kreditorius yra iš esmės suinteresuotas būti tikras, kad prievolė bus įvykdyta ir kad bus užtikrinta jo interesų apsauga, jei prievolė būtų neįvykdyta<sup>1</sup>. Šiuolaikinėje prievolinėje teisėje greta tradicinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų, žinomų jau romėnų laikais, galima kalbėti ir apie naujus užtikrinimo būdus - banko garantiją ir skolininko turto areštą.

Mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų sąvoka nėra visiškai nauja Lietuvos mokesčių administravimo procese. Jie buvo minimi ir iki 2004 05 01 galiojusiam Mokesčių administravimo įstatyme<sup>2</sup> (toliau - MAĮ). Visgi išbarstyti po atskirus įstatymo straipsnius, šie būdai nebuvo susisteminti. Naujasis MAĮ<sup>3</sup>, įsigaliojęs nuo 2004 05 01, įtvirtino mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų sampratą ir atskyrė ją nuo išieškojimo užtikrinimo priemonių sampratos. Tokia naujovė reiškia, kad valstybės mokesčių administravimo politikoje vietoje priverstinio mokesčių išieškojimo įtvirtinama savanoriško mokėjimo skatinimo samprata.

Mokesčiai sudaro pagrindinę šalies biudžeto pajamų dalį, todėl tampa aišku, kodėl valstybė siekia užtikrinti maksimalų jų surinkimą į biudžetą. Ir nors pastaraisiais metais valstybė ėmėsi įvairių priemonių, kurios skatino mokesčių mokėtojus savanoriškai ir laiku mokėti

<sup>1</sup> Ambrasienė D., Baranauskas E., Bublienė D. ir kt. Civilinė teisė. Prievolių teisė.: vadovėlis: trečioji laida. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006. P 64.

<sup>2</sup> Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr.61 - 1525.

<sup>3</sup> Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 - 2243.

mokesčius, tačiau ne visos jos buvo efektyvios, juolab dažnai kritikuojamos ne tik mokesčių mokėtojų, bet ir pačių valstybės tarnautojų.

Valstybinio audito nuomone, nė viena sistema negali užtikrinti, kad visi mokesčių mokėtojai ar skolininkai vykdys savo įsipareigojimus, tačiau susidaranti skolos reiškia nesurinktas valstybės pajamas, o tai sąlygoja neperduotus asignavimus valstybės funkcijoms įgyvendinti ar didėjantį valstybės išiskolinimą<sup>4</sup>.

Skolų išieškojimo priemonių pasirinkimas yra pakankamai platus, tačiau vis dažniau pabrėžiama, kad geriau įsikišti anksčiau, kad tokių priemonių taikymo būtų išvengta. VMI duomenimis per 2005 m. I – III ketv. deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus priskaičiuotos nepriemokos išieškota už 505883,30 tūkst. Lt., o per 2006 m. tą patį laikotarpį už 593379.10 tūkst. Lt., t. y. 87495,80 tūkst. Lt arba 17 proc. daugiau. Tame tarpe, mokestinių prievolių įvykdytų po išieškojimo būdų taikymo per 2005 m. suma sudarė 58903,50 tūkst. Lt (t.y. apie 12 proc. visos išieškotos mokestinės nepriemokos), o per 2006 m. I – III ketv. 57921,70 tūkst. Lt (t.y. apie 10 proc. visos išieškotos mokestinės nepriemokos (Priedai Nr.3 ir Nr.4).

Todėl neabejotina, kad vienas iš pagrindinių mokesčių administratorius uždavinių yra užtikrinti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymą. Šios funkcijos efektyvumas priklauso nuo daugelio išorinių faktorių tokių kaip, pavyzdžiui, ekonominė šalies būklė, Vyriausybės nustatytų prioritetų palaikymas visuomenėje ar piliečių geranoriškumas mokant mokesčius ir t.t. Tačiau dėl ribotos darbo apimties, visi šie aspektai negali būti išnagrinėti, juolab, kad kiekvienas iš jų reikalauja detalaus tyrimo.

Kadangi palyginti neseniai įtvirtinti MAĮ, mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai Lietuvoje dar nebuvo plačiai nagrinėti. Šiame darbe autorė apsiriboja mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo būdų teisine analize, lyginamos šiuo metu galiojančio ir prieš tai galiojusio MAĮ nuostatos, išskiriamos probleminės sritys, taip pat žvelgiama į kitų šalių patirtį, naudojant mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones mokesčių administravimo procese.

Kadangi mokesčio administratoriaus vykdoma veikla susijusi su mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo kontrole, mokestinių prievolių užtikrinimu bei jų išieškojimu, tiesioginiai teisės šaltiniai, skirti šiai mokesčių administratoriaus veiklai reglamentuoti, yra Mokesčių administravimo įstatymas ir konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai bei poįstatyminiai norminiai aktai. Darbe taip pat remtasi LR Civiliniu kodeksu (toliau CK), mokesčių įstatymų komentarais, kitais susijusiais teisės aktais bei lietuvių ir užsienio autorių straipsniais mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo tema.

---

<sup>4</sup> Valstybės kontrolė. 2003 08 29 Valstybinio audito ataskaita Nr.8000-1/2/5/6/7/8// [http://www.vkontrolė.lt/veikla\\_ataskaitos\\_archyvas.php?v;](http://www.vkontrolė.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v; prisijungimo laikas 2006 08 02.)

Nagrinėdama mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų taikymą administruojant mokesčius, autorė rėmėsi Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau - VMI) kaip mokesčių administratoriaus veikla. Nors šiuo metu galiojančio MAĮ nuostatos reglamentuojančios mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimą yra bendros tiek VMI, tiek Muitinės mokesčių administratoriams (išskyrus kai kuriuos atvejus, susijusius su delspinigių skaičiavimu ir atleidimu nuo jų), tačiau dėl veiklos specifikos jos dažnai taikomos atsižvelgiant į skirtingus poįstatyminius teisės aktus, nustatančius mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų taikymo tvarką ir taisykles. Todėl tikslinga šių institucijų veiklą, susijusią su mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimu nagrinėti atskirai.

**Tyrimo metodai:** sisteminė literatūros ir teisės aktų analizė, apibendrinimo ir lyginamosios analizės metodai, VMI specialistų konsultacijos.

**Darbo tikslas** išanalizuoti ir įvertinti taikomus mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo būdus ir jų vaidmenį mokesčių administravimo procese, pasiūlyti mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo būdų tobulinimo priemones.

**Uždaviniai:**

1. išanalizuoti Lietuvos mokesčių administravimo sistemoje taikomus mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus,
2. įvertinti mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų vaidmenį mokesčių administravimo procese,
3. sisteminiu požiūriu iširti ir įvertinti kitų šalių taikomas priemones mokestinių prievolių vykdymui užtikrinti,
4. pasiūlyti mokestinių prievolių užtikrinimo būdų tobulinimo kryptis.

**Tyrimo objektas** - mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus reglamentuojantys teisės aktai.

**Tyrimo dalykas** – mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų vaidmuo mokesčių administravimo procese.

**Hipotezė** – mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų panaudojimas mokesčių administravimo procese užtikrina geresnį mokesčių surinkimą.

Magistro darbas yra teorinio analitinio pobūdžio krypties. Darbą sudaro įvadas, trys dalys ir išvados. Kiekviena darbo dalis suskirstyta į skyrius pagal nagrinėjamų klausimų pobūdį. Dauguma skyrių skirstomi į poskyrius, kuriuose nagrinėjami skirtingi to paties klausimo aspektai. Darbe ne tik analizuojami teisės aktai, reglamentuojantys mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus, bet ir atskleidžiama praktinė mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų naudojimo specifika.

## I. MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO SAMPRATA IR BŪDAI

Mokesčių administratoriaus veiklą, susijusią su mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo užtikrinimu, kontrole bei jų išieškojimu, reglamentuoja MAĮ. Šio įstatymo 2 str. 13 d. nurodo, kad mokesčių administravimas – tai mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas<sup>5</sup>.

Taigi galėtume teigti, kad MAĮ siekiamas įtvirtinti mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas mokesčių surinkimo srityje, grindžiamas MAĮ apibrėžtomis abiejų šalių teisėmis ir pareigomis.

Visgi mokestiniai santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo. 1997 m. liepos 10 d. nutarime Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad “mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas. <...> Mokesčių įstatymų normose, nustatančiose mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones, apibrėžiant teisinių mokestinių santykių subjektų statusą, sprendžiant mokesčio mokėtojų atsakomybę, mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos ir kitus klausimus dominuoja subordinacijos, liepimo elementai. Toks imperatyvus, įpareigojantis reguliavimo metodas užtikrina bendrųjų visuomenės, valstybės interesų prioritetą mokestiniuose santykiuose. Taikant administracinį mokestinių santykių reguliavimo metodą atsiranda valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų - mokesčio administratorių. Pastarųjų duoti nurodymai, priimti sprendimai privalomi mokesčio mokėtojams. <...> Už mokesčių įstatymų pažeidimus nustatyta ir taikoma ne tik finansinė, bet ir administracinė, baudžiamoji atsakomybė. <...> ir tarptautinė teisė nepaneigia valstybių teisės įstatymais nustatyti plačias mokesčių surinkimo, kontrolės būdų, priemonių pasirinkimo galimybes užtikrinant efektyvų valstybės mokesčių, biudžeto sistemų funkcionavimą.”<sup>6</sup>

Atsižvelgdami į tokį prievolinių mokestinių santykių pobūdį, pirmiausia apibūdinsime prievolės sąvoką civilinės teisės prasme ir mokestinės prievolės sąvokas.

<sup>5</sup> Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 - 2243.

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai” // Valstybės žinios. 1997, Nr. 67-1696.

Prievolė – tai teisinis santykis, kurio viena šalis (skolininkas) privalo atlikti kitos šalies (kreditoriaus) naudai tam tikrą veiksmą arba susilaikyti nuo tam tikro veiksmo, o kreditorius turi teisę reikalauti iš skolininko, kad šis įvykdytų savo pareigą (CK 6.1 str.)<sup>7</sup>.

Bandydami apibrėžti mokestinę prievolės sąvoką, nuo 2004 05 01 galiojančiame MAĮ susiduriame su dviejų rūšių prievolių sąvokomis - mokesčio ir mokestinės prievolės:

- mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (MAĮ 2 str. 18 d.);
- mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei (MAĮ 2 str. 23 d.).

Anksčiau galiojusio MAĮ 2 str. buvo apibrėžta tik mokesčio sąvoka kaip „mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti“<sup>8</sup>.

Analizuojant MAĮ nuostatas, reglamentuojančias mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimą, galima padaryti išvadą, kad mokestinė prievolė, skirtingai nuo mokesčio prievolės, apima ne tik paties mokesčio, bet ir su juo susijusių sumų, t.y. MAĮ nustatyta tvarka apskaičiuotų delspinigių, paskirtų baudų, palūkanų, mokamų pagal mokestinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigių, sumokėjimo pareigą.

MAĮ 95 str. numato šiuos bendrus visiems mokesčių administravimo proceso dalyviams mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus:

- 1) delspinigiai;
- 2) turto areštas;
- 3) nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų);
- 4) hipoteka ar įkeitimas;
- 5) laidavimas ar garantija, įskaitant atvejus, kada laidavimu arba garantija užtikrinamas galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymas.

Minėti būdai, išskyrus delspinigius, gali būti taikomi tiek esamoms, tiek ir būsimoms mokestinėms prievolėms užtikrinti. Pažymėtina, kad delspinigiais užtikrinamos tik esamos mokestinės prievolės.

Kai mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai taikomi esamoms prievolėms užtikrinti, kalbame apie mokestinę nepriemoką, t.y. mokesčio nepriemoką ir mokesčių mokėtojo

<sup>7</sup> LR Civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas// Valstybės žinios. 2000, Nr.74-2262.

<sup>8</sup> Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr.61 – 1525.

mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtas su mokesčiu susijusios sumas (MAĮ 2str. 17 d.). Tuomet nesumokėto mokesčio suma yra apskaičiuota, todėl galima numatyti ir su juo susijusias sumas.

Kai kalbame apie būsimų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimą, yra labai sudėtinga nustatyti galinčių atsirasti su mokesčių susijusių sumų dydį, juolab kad ir patį būsimą mokestį ne visada galima tiksliai apskaičiuoti.

Todėl reikėtų atkreipti dėmesį, kad nustatyta mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų sąvoka ne visada tiksliai atspindi savo esmę. Pavyzdžiui, delspinigiai skaičiuojami tik nuo nesumokėto mokesčio sumos, neatsižvelgiant į su juo susijusias sumas (nors anksčiau buvo skaičiuojami ir nuo baudų), todėl būtų neteisinga teigti, kad jais užtikrinamas mokestinės prievolės įvykdymas, greičiau mokesčio įvykdymas. Todėl MAĮ 95 str. vietoj sąvokos „mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai“ būtų tikslingiau naudoti sąvoką „mokesčių ir mokestinių prievolių užtikrinimo būdai“.

Be minėtų, mokesčių administratorius gali naudoti ir kitus mokesčių įstatymų nustatytus atsiradusios arba galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus. Pavyzdžiui, tokie būdai numatyti LR Akcizų įstatymo 16 str. 1 d. Tai piniginis užstatas ir su centriniu mokesčio administratoriumi sudariusios bendradarbiavimo sutartį Europos Bendrijų teritorijoje veikiančios banko įstaigos arba draudimo įmonės, kurioms kompetentingos institucijos suteikė teisę verstis atitinkamai banko arba draudimo veikla, išduotas laidavimo (garantijos) dokumentas. Šio įstatymo lydimojuose teisės aktuose numatyti ir dar keli mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai, pvz. analogų neturintis akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko ar kontroliuojančio juridinio asmens raštiškas įsipareigojimas, bendras laidavimo (garantijos) dokumentas, išduodamas mokestiniam laikotarpiui<sup>9</sup>. Tačiau apie tai plačiau kalbėsime kituose skyriuose.

CK nurodo, kad prievolių įvykdymas gali būti užtikrinamas pagal sutartį arba įstatymu netesybomis, įkeitimu (hipoteka), laidavimu, garantija, rankpinigiais ar kitais sutartyje numatytais būdais. Vieni prievolių užtikrinimo būdai, pavyzdžiui, netesybos (bauda, delspinigiai), skatina skolininką įvykdyti prievolę, o kiti garantuoja kreditoriui, kad prievolę esant skolininkui nemokiam įvykdys kitas asmuo, pavyzdžiui, laiduotojas ar įkaito davėjas<sup>10</sup>.

Nepaisant prievolių užtikrinimo būdų skatinamosios funkcijos, jie administracinės teisės teorijoje priskiriami prie administracinės prievartos metodų. Administracinė prievarta suprantama kaip speciali valstybinės teisinės prievartos rūšis, kurios priemonės nustato

<sup>9</sup> LRV 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr.821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“// Valstybės žinios. 2002, Nr.56-2264.

<sup>10</sup> Ambrasienė D., Baranauskas E., Bublienė D. ir kt. Civilinė teisė. Prievolių teisė.: vadovėlis: trečioji laida. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006. P 64.



administracinės teisės normos, dažniausiai taikoma vykdomosios valdžios subjektų ir pasireiškianti išoriniu valstybiniu teisiniu psichiniu, fiziniu, turtiniu ar organizaciniu poveikiu žmonių sąmonei ir elgesiui bei sukelti tam tikras neigiamas (asmenines, organizacines, turtines) pasekmes padarius neteisėtą veiką arba dėl tam tikrų ypatingų objektyviai atsiradusių nepalankių aplinkybių<sup>11</sup>.

Pagal prievartos priemonių tikslią paskirtį ir jų taikymo pagrindus teisinėje mokslinėje literatūroje skiriamos įspėjamosios arba prevencinės, kardamosios ir atsakomybės priemonės. Kai kurie autoriai dar išskiria ir atstatomąsias arba kompensacines prievartos priemones<sup>12</sup>. Atstatomosios priemonės skirtos užtikrinti mokesčio mokėtojo mokesstinės prievolės vykdymą ir tuo pačiu garantuoti žalos, atsirandančios dėl laiku nesumokėtų mokesčių valstybei, atlyginimą.

Prevencinių prievartos priemonių tikslas – iš anksto išpėti teisės pažeidimų padarymą, užkirsti jiems kelią, taigi jos taikomos, kai teisės pažeidimas dar nepadarytas. Nepaisant jų profilaktinio pobūdžio įspėjamosios priemonės įgyvendinamos prievartos keliu, kompetentingoms institucijoms vienašališkai įgyvendinant valdingus įgalinimus. Tam tikrų prevencinių prievartos priemonių numatyta ir MAĮ, siekiant užtikrinti mokesstinės tvarkos laikymąsi.

Kardamosios priemonės taikomos siekiant nutraukti teisės pažeidimus, atskleisti jų padarymo aplinkybes, nustatyti pažeidėjus, kad jie būtų patraukti atsakomybėn. T.y., kardamosios priemonės taikomos tada, kai teisės pažeidimas jau padarytas arba jis dar daromas ir yra būtina jį nutraukti, užtikrinti sąlygas, kad pažeidimas būtų atskleistas, o pažeidėjas patrauktas atsakomybėn<sup>13</sup>.

Kardamosios priemonės gali būti naudojamos ir tuomet, kai kyla įtarimas, kad nusižengimas padarytas. Kaip kardomoji priemonė laikytina MAĮ 33 str. 15 d. nurodyta mokesčių administratoriaus teisė taikyti mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus: turto areštą, teisę duoti nurodymus kredito įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), jeigu mokesčių mokėtojas neleidžia patikrinti, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, arba jeigu dėl mokesčių mokėtojo yra priimtas sprendimas nurašyti mokesstinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje<sup>14</sup>.

Kartais priskirti administracinės priemonės tam tikrai prievartos priemonių grupei gali būti gana keblu ir sudėtinga. Pavyzdžiui, delspinigiai dažnai laikomi atstatomąja arba kompensacine prievartos priemone, tuo tarpu kai kurie autoriai mano, kad delspinigių už ne laiku

<sup>11</sup> Šedbaras S. Administracinė atsakomybė: vadovėlis. - Vilnius: Justitia, 2005. P. 26.

<sup>12</sup> Ten pat.

<sup>13</sup> Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. - Vilnius: Justitia, 1996. P. 108.

<sup>14</sup> Šedbaras S. Administracinė atsakomybė: vadovėlis. - Vilnius: Justitia, 2005. P. 45.

sumokėtus mokesčius išieškojimas iš tikrųjų yra tam tikra ekonominė sankcija, artimesnė administracinės atsakomybės priemonėms<sup>15</sup>.

Šiame kontekste labai svarbu atskirti mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo ir mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo sąvokas.

Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų taikymas yra susijęs su pavojumi arba rizika, kad mokesčių mokėtojas nesumokės jam priskaičiuotų mokesčių į biudžetą. Pagrindinė šių būdų funkcija – užtikrinti ir skatinti mokesčių sumokėjimą, kad būtų išvengta priverstinio išieškojimo taikymo veiksmų. Tuo tarpu ieškojimo priemonių pagalba mokesčių administratorius įgyvendina įgytą teisę priverstinai išieškoti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką. Pažymėtina, kad dabar galiojančiame MAĮ šios dvi sąvokos aiškiai atskirtos. Ankstesnės redakcijos MAĮ buvo akcentuojama mokesčių administratoriaus teisė išieškoti mokesčius, delspinigius ir baudas iš mokesčių mokėtojo turto bei naudojama „mokesčių ir kitų įmokų į valstybės (savivaldybės) biudžetą išieškojimo užtikrinimo“ sąvoka.

Skyriaus pradžioje kalbėjome, kad mokesčių administravimo procese dalyvauja ir mokesčių administratorius, ir mokesčių mokėtojas. Tenka pripažinti, kad taikant mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus daugiau teisių turi mokesčių administratorius. Tuo pačiu jam taip pat tenka ir didelė atsakomybės dalis - mokesčių administratorius ištyręs aplinkybes parenka tinkamiausią, jo nuomone, prievolių įvykdymo užtikrinimo būdą. Parinkdamas vieną iš minėtų būdų, mokesčių administratorius vadovaujasi VMI nustatytais rekomendacijomis. Pagal jas, prieš taikant MAĮ nustatytas mokestinių prievolių užtikrinimo priemones turi būti įvertinta mokestinių prievolių neįvykdymo rizika ir taikytinos mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės tikslingumas, bei atsižvelgiant į subjekto rūšį, jo finansinę būklę, turimo turto vertę ir likvidumą, kitų institucijų mokesčių mokėtojo turtui taikytas laikinąsias apsaugos priemones individualiai parinkta tinkamiausia, adekvačiai pagrįsta mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonė.

Tik delspinigiai, atsiradus mokestinei nepriemokai, skaičiuojami automatiškai, be mokesčių administratoriaus sprendimo (tačiau jis gali atleisti nuo delspinigių). Šalia to, mokesčių administratorius gali papildomai taikyti ir kitą mokestinių prievolių užtikrinimo būdą, jei jo nuomone, yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priskaičiuotų sumų nesumokės arba koku nors būdu bandys nuslėpti turimą turtą.

VMI prie FM duomenimis, , per 2005 m. ir 2006 m. I-III ketv. mokestinių prievolių vykdymui užtikrinti daugiausia taikytos priemonės, neskaitant delspinigių, buvo nurodymas kredito įstaigai nutraukti piniginių lėšų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojų sąskaitų (per 2005 m. taikyta 3245 atv., per 2006 m. I-III ketv. – 2549 atv.) ir turto areštas (per 2005 m.

---

<sup>15</sup> Šedbaras S. Administracinė atsakomybė: vadovėlis. - Vilnius: Justitia, 2005. P. 28.

taikyta 814 atv., per 2006 m. I-III ketv. – 576 atv.). Žymiai mažiau atvejų, kai įvykdyta hipoteka (per 2005 m. - 16 atv, per 2006 m. I-III ketv – 4 atv.) ir laidavimas ar garantija (po 2 atv. per abu laikotarpius) (priedai Nr.1 ir Nr.2). Tokia statistika rodo, kad ne visos užtikrinimo priemonės yra išnaudojamos.

Savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimas sudaro daugelio Europos Sąjungos ataskaitų rekomendacijų pagrindą. Deklaracijų pateikimas ir mokesčių mokėjimas laiku be jokių administracijos raginimų mažina administracines išlaidas, ir todėl savanoriškas mokesčių mokėjimas yra vertas tam tikrų investicijų. Tačiau, kad toks mechanizmas veiktų, mokesčių mokėtojai turi būti įsitikinę, kad jie turi iš to naudos, turi laikyti mokesčių sistemą pakankamai teisinga ir turi būti įsitikinę, kad administracijos veikla yra veiksminga.

Kita vertus, savanoriškas mokesčių mokėjimas yra skatinamas ne tik mokesčių sistemos sąžiningumo ir teisingumo pagrindimu, bet ir paprastomis, į mokesčių mokėtoją nukreiptomis administravimo procedūromis, pvz. elektroninio deklaravimo sistema, lengvai pasiekama su mokesčiais susijusia informacija, nemokamomis VMI specialistų konsultacijomis.

Taip pat skolų tvarkymas taikant atidėjimo arba mokėjimo dalimis principus gali būti veiksmingesnis renkant nesumokėtus mokesčius, negu mokesčių mokėtojų stūmimas nemokumo link. Šiuo metu galiojančio MAĮ 88 str. numatyta, kad vietos mokesčių administratorius finansų ministro nustatyta tvarka gali atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti (MAĮ 88 str.) turinčiam laikinų finansinių sunkumų mokesčių mokėtojui. Tokia galimybė mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti tik nustačius, kad nedelsiant sumokėjus mokestinę nepriemoką, mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba jis turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau.

Visgi šalia savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimo, valstybė pasilieka teisę taikyti tam tikras priemones, kurios užtikrintų mokesčių sumokėjimą į biudžetą. Šias priemones, t.y. mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus, nagrinėsime detaliau kituose skyriuose.

Apibendrinant tai kas išdėstyta, galima daryti išvadą, kad MAĮ 95 str. numato bendrus visiems mokesčių administravimo proceso dalyviams mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus - tai delspinigiai, turto areštas, nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), hipoteka ar įkeitimas, laidavimas ar garantija. Kiti mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai gali būti nustatyti atskirus mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose.

Atsižvelgiant į tai, kad MAĮ nustatytos mokesčio (MAĮ 2 str. 23 d.) ir mokestinės prievolės (MAĮ 2 str. 18 d.) sąvokos bei turint omenyje, kad minėtais būdais gali būti

užtikrinamos tiek esamos, tiek galinčios atsirasti prievolės, pažymėtina, kad mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų sąvoka ne visada atspindi savo tikrąją esmę. Kartais šiais būdais užtikrinamas tik mokesčio, o ne mokestinės prievolės įvykdymas.

## 1.2. DELSPINIGIAI

Delspinigiai yra bene dažniausiai naudojamas praktikoje prievolių užtikrinimo būdas. Pagal LR Civilinį kodeksą delspinigiai kartu su baudomis vadinami netesybomis (CK 6.70 str.). Prievolės turi būti vykdomos. Neįvykdžius prievolių, nukentėjusi šalis turi teisę į nuostolių atlyginimą, į visišką kompensaciją dėl neįvykdytos ar netinkamai įvykdytos prievolės, iš esmės į „pelną“, kuri būtų gavusi, jeigu prievolė būtų tinkamai įvykdyta. Jeigu nuostolių nėra, šalis negali nieko išsireikalauti.

Tačiau bauda, kaip ir delspinigiai, nėra susiję su nuostoliais, o tik su prievolės nevykdymu.

Taigi delspinigiai mokami neatsižvelgiant į nuostolius. Tai reiškia, kad šalis neprivalo įrodyti, kad turi nuostolių tam, kad galėtų prisiteisti delspinigius<sup>16</sup>. Visgi delspinigiai skiriasi nuo baudų, nes iš esmės yra sunormuoti, nenuginčijamai įrodomi nuostoliai.

Paprastai delspinigiai atsiranda tada, kai yra praleidžiamas piniginės prievolės įvykdymo terminas. Kalbant apie piniginės prievolės praleidimą, nenuginčijamai pripažįstama, kad asmuo patyrė tam tikrus nuostolius būtent todėl, kad gavo pinigus vėliau, negu turėjo gauti. Tie pripažinti iš anksto nustatyti „nuostoliai“ ir yra delspinigiai<sup>17</sup>. Esant kitoms neįvykdytoms prievolėms, negalima preziumuoti, kad padaryta žala, o esant piniginėms prievolėms – galima<sup>18</sup>.

Naujajame MAĮ delspinigiai aiškiai įvardijami ne kaip sankcija, bet kaip vienas iš būdų užtikrinti mokestinę prievolę. Visgi delspinigiai, kaip ir bauda, laikomi su mokesčiais susijusiomis sumomis ir yra sudedamoji asmens mokestinės prievolės dalis<sup>19</sup>. Jie atlieka daugiau kompensacinę funkciją, t.y. šios priemonės taikymas nulemtas žalos, susijusios su tuo, kad į biudžetą laiku nepateko planuotos mokesčio sumos, padengimu. Kita vertus šių sumų priskaičiavimas įmonei paprastai nepanaikina konkrečių jos darbuotojų atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo administracine ar baudžiamąja tvarka<sup>20</sup>.

Delspinigių taikymo teisinė atsakomybė realizuojama jos neišvengiamumu. MAĮ 96 straipsnyje nustatyta, kad delspinigiai skaičiuojami:

<sup>16</sup> Klimas T. Delspinigiai // AAM Aktualijos, 2006 10 02 Nr.37 (421).

<sup>17</sup> Ten pat.

<sup>18</sup> Ten pat.

<sup>19</sup> Majauskas P. Mokesčių administravimo įstatymas (2). Sankcijų taikymas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2004. Nr.9.

<sup>20</sup> Ten pat.

1. Už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį);

2. Už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje);

3. Už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai gražintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug gražinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos).

Taigi, galime daryti išvadą, kad delspinigiai yra taikomi esamoms mokestinėms prievolėms užtikrinti ir išsiskiria iš kitų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų tuo, kad taikomi neišvengiamai. Taip pat jų išskirtinis bruožas yra tas, kad jie skaičiuojami nuo nesumokėto mokesčio sumos, neatsižvelgiant į su mokesčiu susijusias sumas.

Delspinigių priskyrimas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdams grindžiamas tuo, kad jie didina nesumokėto mokesčio sumą. Toks mokestinės prievolės didėjimas yra finansiškai nenaudingas mokesčių mokėtojui, todėl jis suinteresuotas kuo greičiau įvykdyti prievolę. Tokiu būdu delspinigiai atlieka skatinimo savanoriškai sumokėti mokesčius funkciją.

Kalbant apie mokestinės sumos didėjimą, labai svarbus aspektas yra delspinigių dydis. Per maži delspinigiai greičiausiai neskatins mokesčių mokėtojo greičiau įvykdyti mokestinę prievolę, kita vertus nepagrįstai didelės delspinigių sumos sukels pasipiktinimą ir jausmą dėl mokestinės sistemos nesąžiningumo.

### **1.2.1. DELSPINIGIŲ DYDIS**

Vadovaujantis MAĮ 99 straipsniu, delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų.

Keičiantis mokesčių administravimo sistemai, delspinigių dydis už neįvykdytas mokestines prievoles buvo mažinamas daugiau kaip dešimt kartų – sumažinta jų norma (nuo 0,5% iki 0,04% per dieną), be to nustatyta ribota atsakomybė – maksimali delspinigių suma (skaičiuojant delspinigius pagal 1998 m. liepos 2 d. įstatymą Nr. VIII-838, galiojusį iki 2001 m.

rugpjūčio 31 d., delspinigių skaičiavimas buvo ribojamas iki 100%, o padidintų delspinigių – iki 150%), vėliau – maksimalus delspinigių skaičiavimo terminas (180 dienų nuo teisės išieškoti atsiradimo dienos, išskyrus už sustabdymo laikotarpį, jei mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas, pagal dabar galiojantį MAĮ 98 str. 2 p).

Šiuo metu delspinigių norma yra gana aukšta – 0,04 % už kiekvieną pradelstą dieną ir viršija paskolų palūkanų normą tiek privačiame, tiek valstybiniame sektoriuje. Todėl galime teigti, kad jos didinimas mokestinės prievolės vykdymo skatinimo tikslais būtų nepagrįstas.

Delspinigiai biudžetinėms įstaigoms, taip pat Lietuvos bankui neskaičiuojami, jei atitinkamas mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Biudžetinėms įstaigoms delspinigiai neskaičiuojami nuo 1999 m. liepos 16 d., t. y. nuo įstatymo Nr. VIII-1277 įsigaliojimo, kuriuo buvo pakeistas senasis MAĮ), o Lietuvos bankui nuo 2004 m. gegužės 1 d., t.y. nuo MAĮ įsigaliojimo.

### **1.2.2. DELSPINIGIŲ SKAIČIAVIMO TRUKMĖ**

Pradėti skaičiuoti delspinigiai, skaičiuojami kiekvieną dieną ir baigiami skaičiuoti mokesčio sumokėjimo (sugražinimo) į biudžetą dieną (įskaitytinai) arba tą dieną, kai mokestinė prievolė pasibaigia, kitais MAĮ 93 straipsnyje nustatytais pagrindais.

Daugiausia ginčų ir diskusijų sukelia MAĮ įtvirtintos nuostatos dėl delspinigių skaičiavimo trukmės ribojimo.

Pavyzdžiui, Valstybės kontrolės pateiktoje Valstybinio audito ataskaitoje NR.8000-1/2/5/6/7/8 išreikšta neigiama nuomonė dėl delspinigių trukmės skaičiavimo ribojimo<sup>21</sup>. Ši nuomonė grindžiama tuo, kad ribojant delspinigių skaičiavimo trukmę, t.y. praėjus 180 d. nuo teisės išieškoti delspinigius atsiradimo, delspinigių skaičiavimas sustabdomas ir valstybė (kreditorius) delspinigiais nebeskatina skolininko sumokėti skolą. Kuo ilgiau skolininkas nevykdo mokestinės prievolės, tuo ilgiau daroma žala, tuo daugiau išieškojimo priemonių reikia taikyti, tuo didesnės išlaidos. Skolininkas, nevykdantis mokestinės prievolės ilgiau nei 180 dienų ir nededantis pastangų atsiskaityti su valstybe, nesiekiantis sudaryti mokestinės paskolos sutarties, materialiai nukenčia mažiau, nei asmuo, dėl laikinų priežasčių ar užmaršumo praleidęs prievolės vykdymo terminus.

Laiku nesumokėjusiems mokesčių asmenims taikomos papildomos priverstinio skolos išieškojimo priemonės, kurios reikalauja papildomų išlaidų.

<sup>21</sup> Valstybės kontrolė. 2003 08 29 Valstybinio audito ataskaita Nr.8000-1/2/5/6/7/8// [http://www.vkontrole.lt/veikla\\_ataskaitos\\_archyvas.php?v; prisijungimo laikas 2006 08 02.](http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v; prisijungimo laikas 2006 08 02.)

Už mokestinę paskolą viso paskolos naudojimosi laikotarpiu yra skaičiuojamos metinės palūkanos (MAĮ 88 str.). Pažeidus mokestinės paskolos vykdymo terminus, visą laiką, tiek nuo pagrindinės prievolės, tiek nuo nesumokėtų palūkanų skaičiuojami delspinigiai. Nutraukus mokestinės paskolos sutartį, už mokestinę paskolą sumokėta palūkanų suma perskaičiuojama atsižvelgiant į faktiškai pasinaudotą mokestinės paskolos sumą, o nuo likusių nesumokėtų sumų nepertraukiamai skaičiuojami delspinigiai.

Kritikos sulaukia ir MAĮ 98 str. 2 d. nustatyti reikalavimai skaičiuoti delspinigius už visą mokestinio ginčo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas. Rengiant šiuo metu galiojančio MAĮ 98 str. 2 d. pakeitimo projektą, Teisės projektų ir tyrimų centras pateikė išvadas, kuriose teigė, kad šios dalies nuostatos yra teisiškai ydingos<sup>22</sup>.

Pavyzdžiui, jei mokestinis ginčas tęsiasi metus ar du, iš mokesčių mokėtojo gali būti išieškotos milžiniškos delspinigių sumos. Kita vertus, jei ginčas tęsiasi ilgai (daugiau kaip 180 dienų), tai gali reikšti, kad nėra akivaizdaus mokesčių mokėtojo nusižengimo. Tačiau pagal galiojantį įstatymą būtent tokiu neaiškios kaltės atveju, kai valstybės institucijos ilgai negali priėti vieningos nuomonės, nukenčia mokesčių mokėtojas - jam už tą akivaizdžios kaltės nebuvimą ir valstybės institucijų nesugebėjimą per 180 dienų tą kaltę surasti, skiriama griežta sankcija - delspinigiai ir suėjus 180 dienų laikotarpiui. Ši norma taiko sankciją už mokesčių mokėtojo bandymą rasti tiesą mokestiniame ginče ir tai nesuderinama su žmogaus teisių apsaugos teisinės valstybės principais. MAĮ 100 straipsnyje numatyta atleidimo nuo delspinigių galimybė, tačiau tik išimtiniais atvejais ir tik ribotam asmenų ratui. Taigi šios nuomonės šalininkai siūlo ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas, delspinigius skaičiuoti už ne ilgesnį nei 180 d. sustabdymo laikotarpį.

Visgi galiojančiame MAĮ įtvirtinta nuostata, kad delspinigiai skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, – ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino.

Delspinigiai mokestinio ginčo metu neskaičiuojami ir neišieškomi, tačiau tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas mokestinį ginčą laimi. Jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas, delspinigiai apskaičiuojami už visą mokestinio ginčo laikotarpį (MAĮ 98 str. 2 d.).

Autorės nuomone, galiojančio MAĮ nuostatos dėl delspinigių trukmės skaičiavimo yra pakankamai teisingos ir sąžiningos visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Panaikinus MAĮ 98 str. 2 d. nuostatą, kad delspinigiai skaičiuojami už visą mokestinio ginčo laikotarpį, jeigu mokesčių

---

<sup>22</sup> Teisės projektų ir tyrimų centro išvados dėl LR Mokesčių administravimo įstatymo projekto IXP-3196(2SP)// <http://www.versloasociacija.lt/vbt/siunciami/1%20priedas.doc>; prisijungimo laikas 2006 09 12.

mokėtojo skundas buvo atmestas, būtų sudarytos sąlygos piktnaudžiavimui mokesčių mokėjimo srityje. Tokiu atveju, siekiant atidėti delspinigių skaičiavimą, greičiausiai padaugėtų skundų Mokestinei ginčų komisijai skaičius, o sąžiningi mokesčių mokėtojai atsidurtų nelygiateisėje padėtyje. Be to, siekiant užtikrinti mokestinių prievolių įvykdymą, padidėtų administracinių išlaidų dydis.

Pažymėtina, kad MAĮ 168 str. įtvirtinta nuostata, kad delspinigiai nebeskaičiuojami nuo nesumokėtų baudų (pagal senąjį MAĮ buvo skaičiuojami). MAĮ 168 str. nurodyta, kad delspinigiai ir palūkanos (išskyrus palūkanas pagal mokestinės paskolos sutartis) už nesumokėtą baudą, MAĮ įsigaliojus, skaičiuojami iki jo įsigaliojimo dienos (t. y. iki 2004 m. gegužės 1 d.) įskaitytinai. Toliau jų skaičiavimas sustabdomas.

Teisės aktai, kuriuose nustatomas trumpesnis delspinigių skaičiavimo laikotarpis, taikomi po jų įsigaliojimo pradėtiems skaičiuoti delspinigiams (MAĮ 98 str. 3 d.). T. y. jei po naujo įstatymo įsigaliojimo numatomas trumpesnis delspinigių skaičiavimas, tai toks delspinigių skaičiavimas taikomas tik mokesčių, nesumokėtų po šio įstatymo įsigaliojimo, atžvilgiu. Iki minėtų teisės aktų įsigaliojimo pradėtų delspinigių skaičiavimas tęsiamas ne ilgiau negu šiuose teisės aktuose nustatytų delspinigių skaičiavimo terminas. Jeigu delspinigiai iki minėtų teisės aktų įsigaliojimo buvo skaičiuojami ilgiau, negu nustatyta šiuose teisės aktuose, delspinigių skaičiavimas nutraukiamas.

Šiuo atveju suprantame taip: už iki įstatymo pakeitimo nesumokėtą mokestį delspinigiai skaičiuojami pagal senojo įstatymo nuostatas, tačiau pasiekus naujo įstatymo įsigaliojimo datą, jei delspinigių buvo priskaičiuota daugiau, nei numato naujas įstatymas, jie nuo įstatymo įsigaliojimo daugiau nebeskaičiuojami. Pavyzdžiui, nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. delspinigiai buvo skaičiuojami 180 dienų po teisės išieškoti mokestinę nepriemoką pagal patikrinimo aktą atsiradimo dienos. Naujajame MAĮ numatyta išimtis apskaičiuotam, bet nesumokėtam arba pavėluotai sumokėtam nedeklaruojamam mokesčiui. Delspinigiai už šį nesumokėtą mokestį, kurį apskaičiavo mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius (neapskaičiuotam ir nesumokėtam nedeklaruojamam mokesčiui tokia išimtis netaikoma), skaičiuojami tik 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino dienos (ne nuo teisės išieškoti mokestį dienos).

Tarkime, kad tikrinant mokesčių mokėtoją 2005 metais bus nustatyta, kad tikrinamajame laikotarpyje nebuvo sumokėtas žemės mokestis. Tokiu atveju nuo kitos dienos po tos dienos, kurią turėjo būti sumokėtas mokestis pagal tuo metu galiojantį įstatymą, delspinigiai patikrinimo akte turi būti priskaičiuojami tik iki 2004 m. gegužės 1 d., jeigu delspinigių suma ne mažesnė kaip už 180 dienų (gali būti didesnė, pvz., už 300 dienų) ir delspinigių skaičiavimas



nutraukiamas (jei nebūtų įstatymo išimties, tuos delspinigius reikėtų skaičiuoti iki patikrinimo akto surašymo dienos, pvz., jų susidarytų už 500 dienų).

Kitas pavyzdys – patikrinimo metu iki 2004 m. gegužės 1 d. delspinigių priskaičiuojama už 100 dienų. Šiuo atveju delspinigių priskaičiuojama po įstatymo pakeitimo dar už 80 dienų (iš viso 180 dienų), o tolesnis jų skaičiavimas nutraukiamas.

### **1.2.3. ATLEIDIMAS NUO DELSPINIGIŲ**

Įsigaliojus naujos redakcijos MAĮ, pasikeitė kai kurios nuostatos, reglamentuojančios atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių tvarką ir sąlygas.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos parengė ir 2004 m. liepos 26 d. viršininko įsakymu Nr. VA-144 patvirtino Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklės<sup>23</sup>. Jose išdėstytos nuostatos, kurių laikomasi atleidžiant mokesčių mokėtojus nuo baudų ir delspinigių.

Taisyklės parengtos vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis. Taip pat atsižvelgta ir į kitų teisės aktų nuostatas.

Taisyklių nuostatos taikomos ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Jos netaikomos mokesčių mokėtojui, kuriam iškelta bankroto ar restruktūrizavimo byla.

Mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų arba apskaičiuotų, bet nesumokėtų ar neišieškotų delspinigių ar jų dalies MAĮ 100 straipsnyje nustatytais pagrindais. Nuo apskaičiuotų, bet nesumokėtų delspinigių įmonė gali būti atleista šiais MAĮ 100 str. numatytais atvejais:

1. jeigu delspinigiai buvo apskaičiuoti nuo vieno mokesčio, bet už tą patį laikotarpį įmonė turėjo to paties ar kito mokesčio permoką ir nėra žemiau nurodyto MAĮ 87 straipsnyje numatyto draudimo įskaityti nurodytas sumas;

2. yra paminėtas MAĮ 141 str. („Atleidimas nuo baudos“) 1 dalyje nustatytas pagrindas.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nuo baudų ir delspinigių gali atleisti mokesčių administratorius centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. Atleidimo nuo baudų ir delspinigių procedūros reglamentuotos VMI prie FM 2004 m. liepos 26 d. įsakymu Nr. VA-144 patvirtintose Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklėse.

Mokesčių mokėtojas nuo baudų ir/ar delspinigių gali būti atleidžiamas pateikęs laisvos formos raštišką prašymą atleisti nuo baudų ir/ar delspinigių esant tokioms bendroms aplinkybėms:

---

<sup>23</sup> VMI prie LR finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. viršininko įsakymas Nr.VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 118-4408.

1. jeigu prašymas pateiktas per patikrinimo rezultatų tvirtinimą ar per mokestinio ginčo nagrinėjimą;

2. kai mokesčių mokėtojas neprašo atleisti nuo baudų ir/ar delspinigių per patikrinimo rezultatų tvirtinimą arba per mokestinio ginčo nagrinėjimą, bet prašymą atleisti nuo tų pačių baudų ir/ar delspinigių pateikia atskirai (toliau – atskiras prašymas). Mokesčio mokėtojo prašymo pateikimas sustabdo baudų ir/ar delspinigių, nuo kurių prašoma atleisti, priverstinio išieškojimo procedūras iki mokesčių administratoriaus atitinkamo sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių priėmimo dienos. Kiekvienu išieškojimo procedūrų sustabdymo atveju mokesčių administratorius turi spręsti, ar taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemones.

Mokesčio mokėtojas nuo baudų ir/ar delspinigių gali būti atleistas ir mokesčio administratoriaus iniciatyva (t. y. nesant mokesčių mokėtojo prašymo). Tokį sprendimą mokesčių administratorius gali priimti patikrinimo rezultatų tvirtinimo ar mokestinio ginčo nagrinėjimo metu, taip pat kai yra MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytas pagrindas (t. y. kai delspinigiai buvo apskaičiuoti nuo vieno mokesčio, bet už tą patį laikotarpį mokesčio mokėtojas turėjo to paties ar kito mokesčio permoką ir nėra MAĮ 87 („Mokesčių permokos įskaitymas ir grąžinimas“) straipsnyje numatyto draudimo įskaityti nurodytas sumas).

Taigi išanalizavę delspinigių taikymą, galime daryti išvadą, kad jie skiriasi nuo kitų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų keliais tik jiems būdingais požymiais.

Visų pirma, delspinigiai taikomi nepriklausomai nuo mokesčių administratoriaus valios, t.y. bet koku atveju pradedami skaičiuoti nuo mokestinės nepriemokos atsiradimo dienos. Mokesčių administratorius savo sprendimu gali atleisti nuo delspinigių skaičiavimo, taip pat jis gali parinkti ir tuo pat metu, kai skaičiuojami delspinigiai, taikyti kitus mokestinių prievolių užtikrinimo būdus.

Delspinigių skaičiavimo trukmė yra aiškiai apribota, jie taikomi tik esamoms mokestinėms prievolėms užtikrinti.

Delspinigiai laikomi kompensacine priemone, kuri užtikrina žalos, atsiradusios dėl laiku nesumokėtų sumų į valstybės biudžetą, atlyginimą. Jų vaidmuo mokesčių administravimo procese yra skatinamasis.

Galime drąsiai teigti, kad dėl savo neišvengiamumo, delspinigiai yra dažniausiai naudojamas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas. Kitame skyriuje aptarsime dar vieną taip pat dažnai taikomą mokesčių administravimo procese prievolių užtikrinimo priemonę - turto areštą.

### 1.3. TURTO AREŠTAS

Turto areštas – įstatymų nustatyta tvarka ir sąlygomis taikomas mokesčių mokėtojo nuosavybės teisės į turtą arba atskirų šios teisės sudedamųjų dalių – valdymo, naudojimosi, disponavimo – priverstinis laikinas apribojimas siekiant užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (MAĮ 101 str. 1 d.).

Procesą, vadinamą turto areštu, reglamentuoja Konstitucija, Civilinio proceso kodeksas, Baudžiamojo proceso kodeksas, Mokesčių administravimo įstatymas, Valstybinio socialinio draudimo įstatymas bei kiti įstatymai ir poįstatyminiai aktai, daugiau ar mažiau reglamentuojantys visuomeninius turtinius santykius.

Mokesčių mokėtojo turto arešto taikymas – tai mokesčių administravimo procedūra, kurios metu mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą ar mokestinės nepriemokos išieškojimą, taiko priverstinį laikiną mokesčių mokėtojo nuosavybės teisės į turtą arba atskirų šios teisės sudėtinių dalių – valdymo, naudojimosi, disponavimo apribojimą<sup>24</sup>. Mokesčių mokėtojo turto arešto procedūra atliekama LR mokesčių administravimo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka<sup>25</sup>.

Pagal MAĮ nuostatas, mokesčių administratorius gali areštuoti tik tokį turtą, į kurį pagal Civilinio proceso kodeksą (Žin., 2002, Nr. 36-1340) galima nukreipti išieškojimą.

Turto areštas yra laikina (procesinė) priemonė, todėl jos taikymu gali būti daroma reikšminga įtaka nuosavybės teisių įgyvendinimui. Mokesčių administratorius, siekdamas išieškoti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką ar užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą, mokesčių mokėtojo turto turi areštuoti tiek, kad būtų galima realiai ir visiškai užtikrinti mokestinės nepriemokos (arba galinčios atsirasti mokestinės nepriemokos) išieškojimą, t. y. mokesčių mokėtojo areštuojamo turto vertė turėtų būti adekvati jo mokestinės nepriemokos (mokestinės prievolės) dydžiui. Tokiu atveju užtikrinamas mokestinės prievolės, t.y. mokesčio ir su juo susijusių sumų, įvykdymas.

Mokesčių mokėtojo areštuoto turto mastas yra privalomai nurodomas turto arešto akte ir yra tolygus mokestinės nepriemokos dydžiui.

MAĮ 101 str. 3 ir 4 d. numatyti trys turto arešto pagrindai:

1. jeigu mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumokėjo mokesčio ir su juo susijusių sumų;

---

<sup>24</sup> LR mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fc6171100606c15e22570180024d7e2?OpenDocument>, prisijungimo laikas 2006 09 15.

<sup>25</sup> Ten pat.

2. jeigu mokesčių administratoriui priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų;

3. jeigu patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, metu, arba pavedimo dėl specialisto išvados teikimo vykdymo metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir yra pagrįsta rizika (atkreipiamas dėmesys į tokius faktus: mokesčio ir su juo susijusių sumų į biudžetą bei valstybės pinigų fondus nesumokėjimas arba nemokėjimas laiku, padaryti kiti mokesčių įstatymų pažeidimai pan.<sup>26</sup>), kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų.

Sąvoka „pavojus“, kad mokesčių mokėtojas savo turtą gali paslėpti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku ar neįmanoma išieškoti mokestinę nepriemoką suprantama kaip aplinkybių, faktų bei mokesčių administratoriaus turimos informacijos apie mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių įvykdymą, turtinę padėtį ir pan. informacijos visuma, iš ko galima daryti prielaidą, jog tokiu atveju tikėtina, kad mokesčių mokėtojas gali laiku nevykdyti mokestinių prievolių ir išieškojimo veiksmų taikymas bus apsunkintas ar (ir) visai neįmanomas<sup>27</sup>.

Laisvosios rinkos instituto ekspertų nuomone, šiuo metu galiojančiame MAĮ numatytasis turto areštavimo pagrindas – kad mokesčių mokėtojas turtą gali nuslėpti – yra sunkiai įvertinamas, o tai skatina šią priemonę naudoti nepagrįstai dažnai<sup>28</sup>.

Tokio nepagrįsto turto arešto, kaip mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės, panaudojimo pavyzdžiu galėtų būti Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegijos 2005 03 30 apeliacine tvarka išnagrinėta byla pagal Alytaus apskrities VMI apeliacinį skundą dėl Kauno apygardos administracinio teismo 2004 10 05 sprendimo administracinėje byloje pagal UAB „Alsva“ skundą dėl turto arešto panaikinimo<sup>29</sup>.

UAB „Alsva“ kreipėsi į administracinį teismą, prašydama panaikinti Alytaus apskrities VMI 2004 07 19 turto areštą Nr.15-28-1859, kuriuo inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 101 str., arešto bendrovei priklausantį turtą registruojamą nekilnojamą turtą ir kilnojamąjį turtą, nors tam neturėjo teisinių pagrindų. Pranešime apie mokestinį patikrinimą, kuris buvo įteiktas 2004 07 19, mokesčių administratorius nurodė iki 2004 07 26 pateikti reikalaujamus dokumentus, tačiau

---

<sup>26</sup> LR mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras // [http://comments.vmi.lt/pdbw\\_nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf6171100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument](http://comments.vmi.lt/pdbw_nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf6171100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument), prisijungimo laikas 2006 09 15.

<sup>27</sup> Ten pat.

<sup>28</sup> Vainienė R. Ką žada naujasis Mokesčių administravimo įstatymas// 2003 10 20 [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/ka\\_zada\\_naujasis\\_mokesciu\\_administravimo\\_istatymas/1426](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/ka_zada_naujasis_mokesciu_administravimo_istatymas/1426); prisijungimo laikas 2006 09 02.

<sup>29</sup> Dikčius R. Turto areštavo, nors tam neturėjo teisinio pagrindo. // AAM Aktualijos, 2005 06 20 Nr.23 (359).

nesulaukęs šių dokumentų ir net nepradėjęs patikrinimo, konstatavo mokesčių įstatymų pažeidimus. Tik ištyręs visus dokumentus, mokesčių administratorius galėjo daryti prielaidą ar išvadą, kad pažeisti mokesčių įstatymai, bei privalėjo juos nurodyti turto arešto akte. Taikant MAĮ 101 str. nebuvo įvertinta ir nustatyta bei pagrįsta ir būtinoji turto arešto sąlyga – pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausanti turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti.

UAB „Alsva“ yra pelningai ir stabiliai dirbanti įmonė, sąžiningai mokanti mokesčius. Todėl nebuvo pagrindo teigti apie pavojų dėl turto realizavimo, paslėpimo ar netekimo. Kauno apygardos administracinis teismas 2004 10 05 sprendimu UAB „Alsva“ skundą patenkino – Alytaus apskrities VMI 2004 07 19 turto arešto aktą panaikino, bendrovei iš atsakovo priteisė teismo išlaidas.

Teismas konstatavo, kad turto areštas susijęs su konstitucine teise į nuosavybės neliečiamumą, todėl šios procesinės prievartos priemonės taikymas yra tam tikru atžvilgiu ribotas ir negali būti taikomas tik formaliais pagrindais. Taikant šią priemonę turi būti užtikrinama, kad nebūtų pažeistas proporcingumo principas, neadekvačiai suvaržytos mokesčių mokėtojo teisės. Įstatymų leidėjas, numatydamas mokesčių administratoriui galimybę taikyti mokesčių mokėtojo nuosavybės teisės į turtą priverstinį laikiną apribojimą, nustatė reikalavimus ir būtinąsias sąlygas, tik kurioms esant galimas turto areštas.

Mokesčių administratorius turi pareigą ne tik konstatuoti galimą riziką, bet ir ją pagrįsti. Tokiai rizikai pagrįsti mokesčių administravimo įstatyme turėtų būti įtvirtinti kriterijai, pagal kuriuos įvertinama grėsmė, kad turtas bus perleistas, paslėptas ar sugadintas jo neareštavus.

Visgi ne visada galima reglamentuoti visas netipines situacijas - o tokios, pasak VMI specialistų, būna kiekvieną dieną. Todėl principiniai klausimai yra reglamentuoti įstatymuose, o atitinkami veiksmų kriterijai ar gairės nustatyti vidinėse VMI tvarkose. Be to, yra įteisinti protingumo kriterijai ir pačiame MAĮ. Plačiąja prasme valstybės tarnybos struktūros mechanizmas veikia principu, kad valstybės tarnautojai savo įgaliojimų ribose priima tam tikrus motyvuotus sprendimus, tačiau bet kuriuo atveju mokesčių mokėtojas gali skųsti visus mokesčių administratoriaus sprendimus.

Atkreiptinas dėmesys, kad gali būti areštuojamas tik toks mokesčių mokėtojo turtas, kuris yra privalomai registruojamas atitinkamo turto registre. Objektai, kuriuos privaloma teisiškai registruoti, yra nekilnojamasis turtas (žemės sklypai, statiniai ir kt.) bei privalomas registruoti kilnojamasis turtas (transporto priemonės, žemės ūkio technika ir kt.).

Gali būti areštuojama mokesčių mokėtojui gražintina mokesčio permoka (skirtumas). Gražintinos mokesčio permokos (skirtumo) areštas vykdomas tokia pat tvarka, kaip ir areštuojant bet kurį kitą mokesčių mokėtojo turtą. Šiuo atveju mokesčių mokėtojui pateikus prašymą gražinti

permoką (skirtumą), kuriai pritaikytas turto areštas, mokesčių mokėtojo prašymas nebus patenkintas, nes mokesčių mokėtojo teisė į permokos (skirtumo) grąžinimą yra laikinai apribota.

Turto arešto akte nurodytas mokesčių mokėtojo areštuojamas turtas įvertinamas ir įkainojamas rinkos kainomis, vadovaujantis 1999 m. gegužės 25 d. Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo Nr. VIII-1202 (Žin. 1999, Nr. 52-1672) nuostatomis.

Mokesčių mokėtojas, kurio turtas yra areštuotas, gali turto arešto aktą apskųsti 1999 m. sausio 14 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (Žin., 1999, Nr. 13-308; 2000, Nr. 85-2566) bei 2004 m. balandžio 27 d. Lietuvos Respublikos munitinės įstatymo Nr. IX-2183 (Žin., 2004, Nr. 73-2517) nustatyta tvarka. Aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas, kurio turtas areštuotas, apskundžia turto arešto aktą minėtų įstatymų nustatyta tvarka, nėra pagrindas naikinti ar stabdyti turto arešto akto galiojimo.

MAĮ redakcijoje, galiojusioje iki 2004 05 01, buvo detaliau reglamentuotas turto arešto taikymo procesas, tačiau jo eiga išliko ta pati.

Naujajame MAĮ įtvirtintos nuostatos, kad gali būti areštuota turto ne daugiau, nei būtina užtikrinti mokesstinės nepriemokos išieškojimą (MAĮ 101 str. 2 d.) bei nustatyti reikalavimai ir būtiniosios sąlygos, tik kurioms esant galimas turto areštas, labiau formalizuoja šį procesą siekiant išvengti neteisėto šios priemonės taikymo.

Taigi turto areštas yra galimas tik esant keturioms būtinosioms sąlygoms:

1. tai turi būti padaryta patikrinimo metu,
2. nustačius mokesčio įstatymo pažeidimus,
3. esant pagrįstai rizikai, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų,
4. galima areštuoti tik turto registre įregistruotą turtą.

Kadangi areštuoti turtą gali įvairios institucijos, tai jų apskundimo tvarka taip pat įvairi. Pavyzdžiui, mokesčių inspekcijos turto areštas skundžiamas mokesčių administravimo įstatymo numatyta tvarka, teismo antstolių turto areštas ir teismo nutarimas areštuoti turtą - civilinio proceso numatyta tvarka. Šiek tiek sudėtingesnė situacija skundžiant turto areštą, uždėtą baudžiamojoje byloje. Vadovaujantis baudžiamojo proceso kodeksu jį galima skųsti prokurorui, o jei jo sprendimas netenkina, turto savininkui suteikta teisė kreiptis į teismą.

Lietuvos laisvosios rinkos specialistai, teikdami pasiūlymus dėl dabar jau galiojančio MAĮ nuostatų, susijusių su turto arešto taikymu, teigė, kad reikia atsisakyti mokesčių

administratoriui suteikiamos teisės areštuoti mokesčio mokėtojo turtą be teismo sprendimo ir atitinkamai pakeisti 101 straipsnio nuostatas<sup>30</sup>.

Tuo tarpu kitos nuomonės šalininkai mano, kad turto arešto patvirtinimas teisme yra netikslingas, nes papildomu biurokratišku darbu būtų apkrauti tiek teisėjai, tiek mokesčių administratoriaus pareigūnai bei dėl didelio sprendimų skaičiaus jie būtų priimamai nepilnai įsigilinus<sup>31</sup>. Be to, turto areštas laikytina viena iš mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonių, kuri smarkiai netrikdo mokesčio mokėtojo veiklos, nes turto areštas iš esmės apriboja tik galimybę tuo turtu disponuoti, bet jis toliau gali būti naudojamas ūkinėje komercinėje veikloje, gamyboje ir pan.<sup>32</sup>

Visgi turto areštas gali būti laikomas efektyviu mokestinių prievolių užtikrinimo būdu. Turint omenyje, kad jo taikymas nesustabdo mokesčių mokėtojo veiklos ir todėl mokesčių mokėtojas nepatiria finansinių nuostolių, galima manyti, kad šis būdas skatina įvykdyti mokestinę prievolę siekiant išsaugoti turimą turtą.

Tai patvirtindami, VMI specialistai teigia, kad turto areštas yra vienas iš dažniausiai taikomų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų. Per 2005 m. areštuoto turto suma sudarė 73,987.4 tūkst. Lt, o per 2006 m. I – III ketv. – 71,192.1 tūkst. Lt. Areštuoto turto sumos yra ženkliai didesnės, palyginti su kitų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų panaudojimu (priedai Nr.1 ir Nr.2). Viena iš pagrindinių priežasčių, lemiančių šios priemonės naudojimą, yra jos taikymo paprastumas. Turto areštą gali taikyti mokesčių administratorius savo sprendimu, gali būti areštuojamas tiek kilnojamas, tiek nekilnojamas turtas. Be to, tai mažai išlaidų reikalaujantis mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas.

Kituose skyriuose nagrinėsime dar du mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus - nurodymą kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčių mokėtojų sąskaitų ir hipoteką arba įkeitimą.

---

<sup>30</sup> Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados (2) // <http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai%20darbai/mokesciu%20administravimo%20istatymo%20projekto%20analize%20ir%20isvados%20/1563>; prisijungimo laikas 2006 09 02.

<sup>31</sup> Palijanskas M. Naujos mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, jų priėmimo politinis ir teisinis kontekstas. Mokslinė-praktinė konferencija „Mokesčių sistemos reforma Lietuvoje“. Vilnius, LTU, 2001 m. rugsėjo 28 d.

<sup>32</sup> Palijanskas M. Naujos mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, jų priėmimo politinis ir teisinis kontekstas. Mokslinė-praktinė konferencija „Mokesčių sistemos reforma Lietuvoje“. Vilnius, LTU, 2001 m. rugsėjo 28 d.

#### **1.4. NURODYMAS KREDITO ĮSTAIGAI NUTRAUKTI PINIGŲ IŠDAVIMĄ IŠ MOKESČIŲ MOKĖTOJO SĄSKAITOS (SĄSKAITŲ)**

Mokesčių administratorius turi teisę duoti nurodymus kredito įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), jeigu mokesčių mokėtojas neleidžia patikrinti, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, arba jeigu dėl mokesčių mokėtojo yra priimtas sprendimas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje.

MAĮ 102 straipsnio nuostatos numato mokesčių administratoriui teisę duoti nurodymus kredito įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų, jeigu mokesčių mokėtojas neleidžia patikrinti mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo, t. y. mokesčių mokėtojas savo veiksmais ar neveikimu trukdo mokesčių administratoriui atlikti mokestinį patikrinimą (pvz.: nepateikia tikrinimui reikalingų dokumentų, duomenų ar paaiškinimų, neįleidžia į patalpas ir pan.). Nurodymai kredito įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitų yra pateikiami į mokesčių mokėtojo sąskaitas, esančias kredito įstaigose nepriklausomai nuo to, ar sąskaitose yra lėšų ar ne.

MAĮ 102 straipsnis taip pat numato nurodymų kredito įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitų pateikimą ir tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima sprendimą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje. Tokiu atveju mokesčių administratorius, siekdamas apsaugoti biudžeto interesus, kredito įstaigai pateikiamame sprendime (nurodyme) išieškoti mokestinę nepriemoką iš konkrečios sąskaitos taip pat nurodo ir nutraukti pinigų išdavimą iš toje pačioje kredito įstaigoje esančių kitų to mokesčių mokėtojo sąskaitų, o kitoms kredito įstaigoms pateikiami nurodymai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš visų toje kredito įstaigoje esančių mokesčio mokėtojo sąskaitų. Nurodymo nutraukti pinigų išdavimą ir pervedimą iš banko sąskaitų forma (Nr. FR0487) patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. sausio 14 d. įsakymu Nr. V-11 (Žin., 2003, Nr. 5-229, 2004, Nr. 75-2617).

Ši priemonė, kaip ir turto areštas, laikinai apriboja mokesčių mokėtojo nuosavybės teises ir neabejotinai dėl to taip pat yra kritikuojama.

Laisvosios rinkos instituto specialistų teigimu, mokesčių administratoriui suteikiami pertekliniai įgaliojimai, galintys paralyžiuoti mokesčio mokėtojo veiklą ir apsunkinti net jo galimybes vykdyti mokestines prievoles ir todėl tikslinga MAĮ 102 straipsnio nuostatų



atsisakyti<sup>33</sup>. O tokia tvarka, kai įstatymas nustato prievolę bankams nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo sąskaitos, gavus mokesčių administratoriaus nurodymą prieštarauja nuostatai, jog mokesčių mokėtojas mokesčius „moka“, o ne mokesčių inspektorius mokesčius „susirenka“, nurašydamas sumas iš mokesčių mokėtojo sąskaitos.

## 1.5. HIPOTEKA ARBA ĮKEITIMAS

Hipoteka ar įkeitimas yra vienas iš mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų.

Pagrindinės teisės normos, reglamentuojančios hipotekos ir įkeitimo teisinius santykius yra įtvirtintos CK, patvirtinto 2000 m. liepos 18 d. įstatymu Nr. VIII-1864 (Žin., 2000, Nr. 74-2262) 4.170 – 4.228 straipsniuose bei Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso, patvirtinto 2002 m. vasario 28 d. įstatymu Nr. IX-743 (Žin. 2002, Nr. 36-1340) 542 – 569 straipsniuose, taip pat, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. spalio 18 d. nutarimu Nr.1246 patvirtintuose Lietuvos Respublikos hipotekos registro nuostatuose (Žin., 2001, Nr.90-3173).

CK 4.17 str. nustato, kad hipoteka – tai esamo ar būsimo skolinio įsipareigojimo įvykdymą užtikrinantis nekilnojamojo daikto įkeitimas, kai įkeistas daiktas neperduodamas kreditoriui. Hipotekos objektu gali būti atskiri viešame registre registruojami nekilnojamieji daiktai, kurie gali būti pateikti parduoti viešose varžytinėse.

Įkeitimo pagrindinis skirtumas nuo hipotekos yra tas, kad įkeitimas užtikrina skolinio įsipareigojimo įvykdymą kilnojamo daikto įkeitimu. Įkeitimo objektu gali būti kilnojamieji daiktai ir turtinės teisės (pavyzdžiui, tiesė į žemę). Įstatymo numatytais atvejais įkeitimo objektu gali būti daiktai (ar turtinės teisės), kurie taps įkaito davėjo nuosavybe ateityje, tačiau išieškojimas į tokius daiktus gali būti nukreiptas tik įkaito davėjui įgijus šiuos daiktus nuosavybės teise.

Hipoteka užtikrinamas pagrindinio reikalavimo įvykdymas, iš šio reikalavimo atsirandančių palūkanų, netesybų bei teismo išlaidų, susijusių su hipotekos vykdymu, išieškojimas.

Hipoteka neatima iš daikto savininko (mokesčių mokėtojo) teisės valdyti, naudoti įkeistą daiktą bei juo disponuoti atsižvelgiant į hipotekos kreditoriaus teises. Perleidus įkeistą daiktą (turtinę teisę), hipoteka (įkeitimas) seka paskui daiktą (turtinę teisę). Jau įkeisto nekilnojamojo daikto pakartotinas įkeitimas leidžiamas tik tuo atveju, jei toks draudimas nenustatytas hipotekos lakšte. Taigi, hipotekos atveju įkeistas nekilnojamasis daiktas negali būti

---

<sup>33</sup> Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados (2) // <http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai%20darbai/mokesciu%20administravimo%20istatymo%20projekto%20analize%20ir%20isvados%20201563>; prisijungimo laikas 2006 09 02.

perduotas kreditoriui, o įkeitimo atveju galimas įkeisto kilnojamojo daikto perdavimas kreditoriui.

Viena iš būtinų sąlygų nekilnojamam turtui įkeisti – jo draudimas, t.y. gali būti įkeistas tik apdraustas turtas, išskyrus žemę.

Tam, kad būtų įkeistas kilnojamas daiktas ar turtinės teisės, tokių įkeitimo objektų draudimas nėra būtinas, išskyrus atvejus, kai tokią pareigą numato įstatymai arba šalių sudaryta sutartis.

Jeigu nekilnojamas turtas priklauso vienam savininkui ir jis nori įkeisti tik dalį turto, tai pirmiausia tokia dalis turi būti tiksliai apibrėžta ir įregistruota viešame registre (suteiktas unikalus numeris). Daiktas, priklausantis bendrosios nuosavybės teise, gali būti įkeistas tik visų bendraturčių sutikimu. Jeigu įkeičiama bendrosios dalinės nuosavybės dalis, kitų bendraturčių sutikimas nereikalingas, tačiau įkeičiamoji dalis turi būti tiksliai nustatyta bendraturčių sudaryta ir notaro pavirtinta naudojimosi daiktu tvarkos nustatymo sutartimi.

Įkeitimu, jeigu sutartyje ar įstatyme nenurodyta kitaip, užtikrinamas toks reikalavimas, koks yra jo patenkinimo momentu, įskaitant palūkanas, netesybas, nuostolius, padarytus dėl prievolės įvykdymo termino praleidimo, taip pat būtinas išieškojimo išlaidas, kurios padengiamos pirmiausia<sup>34</sup>. Kaip ir hipotekos atveju, kreditorius turi teisę, skolininkui neįvykdžius įkeitimu užtikrintos prievolės, patenkinti savo reikalavimą iš įkeisto daikto vertės pirmiau už kitus kreditorius.

Aukščiau išvardinti požymiai galioja ir MAĮ 103 str. numatyta hipotekai ir įkeitimui.

CK 4.175 str. išskiriamos dvi hipotekos rūšys – sutartinė ir priverstinė, taikomos ir mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimui.

Priverstinė hipoteka, kaip ir priverstinis įkeitimas, atsiranda įstatymo arba teismo sprendimo pagrindu valstybės reikalavimams, kylantiems iš mokestinių teisinių santykių, užtikrinti, ir kitais CK nurodytais atvejais.

Priverstinės hipotekos esmė yra ta, kad nekilnojamojo daikto įkeitimui nereikalingas skolininko sutikimas: tiesiog kreditorius, esant vienam iš aukščiau išvardintų pagrindų, gali užpildyti hipotekos lakštą ir savo naudai įkeisti skolininko nekilnojamąjį turtą. Tuo tarpu sutartinei hipotekai reikalingas skolininko sutikimas ir sutartinės hipotekos atveju hipotekos lakštą tvirtina notaras.

Mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą, turi teisę:

1) Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka kreiptis dėl mokesčių mokėtojo turto priverstinės hipotekos arba įkeitimo įregistravimo;

<sup>34</sup> Šidlauskas A. Įkeitimas // AAM Aktualijos, 2005 10 03 Nr.37 (373).

2) sudaryti su mokesčių mokėtoju hipotekos arba įkeitimo sutartį.

MAĮ 103 straipsnyje nurodyta priverstinė hipoteka ar įkeitimas, užtikrinant mokestinės prievolės įvykdymą, atsiranda vienašališku mokesčių administratoriaus sprendimu, neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo valią, todėl mokesčių mokėtojo sutikimo įregistruoti priverstinę hipoteką ar įkeitimą nereikia.

Sutartinė hipoteka ir sutartinis įkeitimas atsiranda mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendro susitarimo pagrindu. Iš mokesčių mokėtojo gali būti pareikalauta CK nustatyta tvarka užtikrinti mokestinės nepriemokos sumokėjimą įkeitimu ar hipoteka ir tuo atveju, kai mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminas yra atidedamas ar išdėstomas.

Hipotekos (įkeitimo) sutartis ir prašymas įregistruoti priverstinę hipoteką (įkeitimą) informinami surašant hipotekos (įkeitimo) lakštą. Hipoteka (įkeitimas) įsigalioja nuo jų įregistravimo Hipotekos registre, jei atitinkami teisės aktai nenustato kitaip.

Mokesčių mokėtojui neįvykdžius mokestinės prievolės, hipotekos (įkeitimo) kreditorius turi teisę pirmiau už kitus mokesčių mokėtojo kreditorius visiškai patenkinti savo reikalavimą iš įkeisto turto vertės.

Hipoteka baigiasi:

1. priverstiniu įkeisto turto realizavimu;
2. kai įvykdytas skolinis įsipareigojimas – skolininko arba įkeisto daikto savininko reikalavimu;
3. kai daiktui panaikinama hipoteka – skolininko ar įkeisto daikto savininko reikalavimu;
4. kai hipotekos kreditorius arba hipotekos kreditoriaus buvimo vieta nežinoma dešimt metų nuo skolos sumokėjimo termino pabaigos – skolininko ar įkeisto daikto savininko reikalavimu;
5. hipotekos kreditoriaus ir skolininko susitarimu;
6. hipotekos kreditoriaus atsisakymu nuo hipotekos.

Hipotekos pasibaigimo momentas yra jos išregistravimo iš hipotekos registro momentas.

Kadangi, skirtingai nuo turto arešto, bankroto atveju skolos pirmiausia išieškomos iš hipotekos ar įkeitimo, hipoteka dažniausiai taikoma bankrutuojančių ar restruktūrizuojamų įmonių mokestinėms prievolėms užtikrinti.

Nepaisant pirmumo teisės į įkeistą turtą, ji yra daug rečiau naudojamas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas mokesčių administravimo procese. Per 2005 m. VMI įregistruota 16 hipotekos atvejų, 2 iš jų – priverstinės hipotekos, kurių suma sudarė 2892,7 tūks.

Lt, o per 2006 m. I – III ketv. įregistruoti vos 4 hipotekos atvejai, taip pat 2 iš jų priverstiniai už 2220,4 tūkst. Lt.

Priminsime, kad per 2005 m. areštuoto turto suma sudarė 73,987.4 tūkst. Lt, o per 2006 m. I – III ketv. – 71,192.1 tūkst. Lt (priedai Nr.1 ir Nr.2).

Toks skirtumas susijęs su tuo, jog hipotekos taikymas yra sudėtinga procedūra, užimanti daug laiko ir susijusi su papildomomis mokesčių administratoriaus išlaidomis.

## **1.6. LAIDAVIMAS ARBA GARANTIJA**

Pagal CK 6.90 str., garantija laikomas vienašalis garanto įsipareigojimas garantijoje nurodyta suma visiškai ar iš dalies atsakyti kitam asmeniui - kreditoriui, jeigu asmuo - skolininkas prievolės neįvykdys ar ją įvykdys netinkamai, ir atlyginti kreditoriui nuostolius tam tikromis sąlygomis (skolininkui tapus nemokiam ir kitais atvejais).

Garantija, skirtingai nei laidavimas, yra savarankiška, o ne papildoma prievolė.

Garanto atsakomybė yra subsidiari, kuriai esant, kreditorius pirmiausia privalo pirmiausia kreiptis į skolininką ir tik negavus iš jo savo reikalavimo patenkinimo, kreiptis į garantą. Šiuo atžvilgiu laidavimas yra palankesnis kreditoriui, nes suteikia jam teisę tiesiogiai nukreipti savo reikalavimą į laiduotoją ir į skolininką tuo pačiu metu (solidarioji atsakomybė).

Skirtingai nei pagal CK nuostatas, dėl mokesčių prievolių įvykdymo tiek garantijos, tiek laidavimo atveju pirmiausia kreipiamasi į skolininką. Tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas neįvykdo (ar įvykdo netinkamai) savo mokesčių prievolių, kurių įvykdymas buvo užtikrintas laidavimo ar garantijos dokumentu, valstybinė mokesčių inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 106 str. 2 d. bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 9 d. viršininko įsakymu Nr. VA-132 „Dėl Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintomis Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklėmis (Žin., 2004, Nr.109-4114), laiduotojui arba garantui pateikia reikalavimą įvykdyti mokesčių mokėtojo prievolę ir už mokesčių mokėtoją sumokėti mokesstinę nepriemoką. Šių taisyklių 14 p. nurodyta, kad laiduotojui arba garantui reikalavimas įvykdyti mokesčių mokėtojo prievolę ir už mokesčių mokėtoją sumokėti mokesstinę nepriemoką pateikiamas po to, kai AVMI nepriemoką išieškojimo skyrius, MAĮ nustatyta tvarka ne mažiau kaip 60 kalendorinių dienų vykdė priverstinį mokesstinės nepriemokos išieškojimą iš mokesčių mokėtojo kredito įstaigoje esančių lėšų ir nustatė, kad laidavimo arba garantijos dokumentu užtikrintos prievolės liko neįvykdytos ar netinkamai įvykdytos.

Kalbant apie tai, kuo skiriasi garantija nuo laidavimo, pirmiausia reikia pažymėti, kad tai vienašalis garanto įsipareigojimas, garantas išduoda garantiją, kurią pasirašo tik garantas. Laidavimo atveju yra sudaroma sutartis tarp laiduotojo ir kreditoriaus.

Garantijoje turi būti nurodyta suma, kuria atsako garantas, jos terminas, išdavimo data, kreditorius ir skolininkas bei apibrėžtos sąlygos, kurioms įvykus, garantas atlygins kreditoriaus nuostolius.

Laidavimas pagal CK 6.76 str. - tai sutartis, pagal kurią laiduotojas už atlyginimą ar neatlygintinai įsipareigoja atsakyti kito asmens kreditoriui, jeigu tas asmuo, už kurį laiduojama, neįvykdys visos ar dalies savo prievolės.

Taigi laidavimas atsiranda sudarius sutartį tarp laiduotojo ir kreditoriaus, t.y. laidavimo raštas, pasirašytas tik laiduotojo, negalioja. Laidavimas yra papildoma prievolė, t.y., kai pasibaigia pagrindinė prievolė arba ji pripažįstama negaliojančia, pasibaigia ir laidavimas.

CK 6.78 str. 2d. nustato, kad laiduotojas negali laiduoti už didesnę sumą, negu skolininkas yra skolingas. Tokia taisyklė aiškinama tuo, kad laidavimas yra šalutinė prievolė, todėl ji negali būti apsunkinta labiau negu pagrindinė. Todėl, jeigu laiduotojo atsakomybė viršija skolininko atsakomybę, laidavimo suma mažinama iki sumos, kurią privalo grąžinti skolininkas.

Laidavimas apima tiek pagrindinės prievolės, tiek ir papildomų prievolių (palūkanų, netesybų, kreditoriaus turėtų teismo išlaidų ir pan.) užtikrinimą, jeigu kitaip nenustato laidavimo sutartis. Laidavimu gali būti užtikrinama ir dalis prievolės, tačiau tokiu atveju būtina tiksliai apibrėžti užtikrinamos prievolės dydį. Todėl galime teigti, kad laidavimu užtikrinamas mokestinių prievolių įvykdymas.

Laiduotojo atsakomybė yra solidarinė (CK 6.6 str. 4 d.) ir tuo skiriasi nuo garanto atsakomybės. Todėl kreditorius turi teisę reikalauti prievolės įvykdymo (tiek visos, tiek ir jos dalies) iš skolininko ir iš laiduotojo kaip iš bendraskolininkų, jeigu ko kita nenustato laidavimo sutartis.

Įvykdžiusiam prievolę laiduotojui pereina visos kreditoriaus teisės pagal šią prievolę. Jeigu laidavimas atsirado skolininko prašymu arba sutikimu, tai prievolę įvykdęs laiduotojas turi teisę papildomai reikalauti iš pagrindinio skolininko atlyginti visus su laidavimu susijusius nuostolius, taip pat reikalauti palūkanų už kreditoriui sumokėtą sumą, nors pagrindinė prievolė palūkanų ir nenumato.

Laidavimas pasibaigia, kai pasibaigia arba pripažįstama negaliojančia pagrindinė prievolė, kurios įvykdymą ji užtikrina. Garanto prievolė kreditoriui nepriklauso nuo pagrindinės prievolės, kurios įvykdymui užtikrinti išduota garantija, likimo. Laiduotojas ir skolininkas atsako kreditoriui solidariai. Garanto atsakomybė yra subsidiari ir ją riboja garantijoje nustatyta suma.

CK nuostatos nenumato konkrečių kriterijų laiduotojams arba garantams. Tuo tarpu MAĮ 104 str. 1 p. numato, kad laiduotoju arba garantu gali būti centriniame mokesčių administraciniame departamente jo nustatyta tvarka užregistruotas Lietuvos Respublikos asmuo - bankas, draudimo įmonė arba kitas trečiasis asmuo, taip pat kitas Bendrijoje įsteigtas trečiasis asmuo, kurie atitinka Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatytus kriterijus.

Įgyvendindama MAĮ 104 straipsnio 1 dalies nuostatas, Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2004 m. balandžio 28 d. nutarimu Nr. 482 „Dėl LR mokesčių administravimo įstatymo 104 straipsnio nuostatų įgyvendinimo“ patvirtino Kriterijų, kuriuos atitinkantys asmenys gali būti laiduotojais arba garantais, aprašą (Žin., 2004, Nr.69-2393):

1) Kriterijų aprašo 8 punktas nustato, kad laiduotojais arba garantais gali būti VMI prie FM nustatyta tvarka įregistruoti šie asmenys:

- Lietuvos Respublikoje ar kitose Europos Ekonominei Erdvei priklausančiose valstybėse veikiančios ir turintys teisę išduoti laidavimo arba garantijos dokumentus bankai ar bankų filialai;

- Lietuvos Respublikoje ar kitose Europos Ekonominei Erdvei priklausančiose valstybėse veikiančios ir turinčios teisę išduoti laidavimo arba garantijos dokumentus draudimo įmonės ar draudimo įmonių filialai<sup>35</sup>.

Atkreiptinas dėmesys, kad MAĮ 104 str. 1 d. numato, kad laiduotoju arba garantu gali būti ir centriniame mokesčių administraciniame departamente jo nustatyta tvarka užregistruotas kitas trečiasis asmuo, taip pat kitas Bendrijoje įsteigtas trečiasis asmuo. Tuo tarpu Kriterijai nenumato galimybės tretiesiems asmenims teikti laidavimus arba garantijas.

2) Kriterijų aprašo 3-7 punktuose yra nurodyta, kurie asmenys gali būti pripažįstami garantais muitinėje.

Jei atitinkamo mokesčio įstatyme nenumatyta kitaip, laidavimo arba garantijos dokumentų priėmimo ir naudojimo tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota valstybės institucija.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės suteiktą įgaliojimą, įgyvendindama MAĮ 104 str. 2 d. nuostatas, VMI prie FM:

1) 2004 m. balandžio 30 d. VMI prie FM viršininko įsakymu Nr.VA-83 „Dėl registravimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos laiduotoju ir/ar garantu“ patvirtino Registravimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos laiduotoju ir/ar garantu taisyklės<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> LRV 2004 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 482 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 104 straipsnio nuostatų įgyvendinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr.69-2393.

<sup>36</sup> VMI prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 30 d. įsakymas Nr.VA-83 „Dėl registravimo valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos laiduotoju ir/ar garantu“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 75-2619.

2) 2004 m. liepos 9 d. VMI prie FM viršininko įsakymu Nr. VA-132 „Dėl Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklės<sup>37</sup> (toliau - Taisyklės).

Pateikiant, priimant, registruojant ir naudojant laidavimo ir garantijos dokumentus, užtikrinančius akcizų bei pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą, Taisyklės taikomos tiek, kiek minėtų teisinių santykių nereglamentuoja kiti teisės aktai.

Aukščiau minėtų taisyklių patvirtinimas yra sveikintinas reiškinys, labiau formalizuojantis bei išaiškinantis laidavimo ar garantijos taikymo procedūrą. Taisyklės naudingos tiek mokesčių administratoriui, tiek ir mokesčių mokėtojui, kadangi suteikia aiškumo ir leidžia šią priemonę naudoti efektyviau.

---

<sup>37</sup> VMI prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 09 d. įsakymas Nr. VA-132 „Dėl Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklės // Valstybės žinios. 2004, Nr.109-4114.

## **II. KITI MOKESČIŲ ĮSTATYMUOSE ĮTVIRTINTI LAIDAVIMO ARBA GARANTIJOS PAREIKALAVIMO ATVEJAI**

Pagal MAĮ, galiojusį iki 2004 04 30, laidavimu arba garantija galėjo būti pareikalauta užtikrinti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, kalbant apie mokestinės nepriemokos sumokėjimo termino atidėjimą arba išdėstymą (52 str. 5 d.). Ši nuostata išliko ir šiuo metu galiojančiame MAĮ, tačiau dabar laidavimas arba garantija išskirta kaip atskiras mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas.

Laidavimas (garantija) naudojamas esamoms ir galinčioms atsirasti prievolėms užtikrinti.

Reiktų paminėti, kad šio būdo taikymas yra susijęs su papildomomis išlaidomis mokesčių mokėtojui. Pvz., AB „SEB Vilniaus bankas“, išduodamas garantiją pareikalauja turto ar atsargų įkeitimo arba užstato, taip pat taiko garantijos išleidimo mokestį, kuris sudaro nuo 100 iki 700 Lt, priklausomai nuo garantijos sumos. Įkeičiant bankui turta arba atsargas papildomai skaičiuojamas administravimo mokestis (0,5 proc. nuo sumos) bei 2,5 proc. palūkanos.

Naujai įmonei tai yra nemažos išlaidos turint omenyje, kad lengvesnis veiklos startas būna, kai nėra jokių papildomų įsipareigojimų. Bet iš kitos pusės visada lieka neaišku, kaip tokia nauja įmonė planuoja veikti ir ar sugebės laiku mokėti mokesčius. Tokiu atveju šio būdo taikymas susijęs su rizika, kad prievolės gali būti neįvykdytos, juolab jei įmonė neturi jokio turto.

Atlikus mokesčių teisės aktų analizę darome išvadą, kad pateikti laidavimo ar garantijos dokumentą gali būti pareikalauta pagal LR akcizų, LR pridėtinės vertės bei LR pelno mokesčio įstatymus.

### **2.1. LAIDAVIMO ARBA GARANTIJOS PAREIKALAVIMAS PELNO MOKESČIO PRIEVOLIŲ VYKDYMUI UŽTIKRINTI**

Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais, kai tai reikalinga tinkamam mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti, vietos mokesčių administratorius turi teisę pareikalauti, kad mokesčio mokėtojas prieš metinės pelno mokesčio deklaracijos pateikimo ir pelno mokesčio sumokėjimo terminą pateiktą Lietuvos Respublikoje įsteigto ir veikiančio vieneto (banko įstaigos arba draudimo įmonės) išduotą laidavimo arba garantijos dokumentą, pagal kurį laiduotojas arba garantas įsipareigoja įvykdyti mokesčio mokėtojo mokestines prievolės, susijusias su pelno mokesčiu, jei šio mokėtojo pelno mokestis nebus sumokėtas per šiame straipsnyje nustatytą terminą. Laidavimo arba garantijos sumos



apskaičiavimo, tikslinimo, taip pat laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija (Pelno mokesčio įstatymo 53 str. 3 d.)<sup>38</sup>.

Šiuo metu dar nėra parengta laidavimo arba garantijos sumos apskaičiavimo, tikslinimo, taip pat atitinkamų laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo tvarka, nustatanti atvejus, kuriais vietos mokesčių administratorius turėtų teisę pareikalauti, kad mokesčių mokėtojas prieš metinės pelno mokesčio deklaracijos pateikimo ir pelno mokesčio sumokėjimo terminą pateiktų Lietuvos Respublikoje įsteigto ir veikiančio vieneto (banko įstaigos arba draudimo įmonės) išduotą laidavimo arba garantijos dokumentą, užtikrinantį mokesčių mokėtojo su pelno mokesčiu susijusių mokesčių prievolių įvykdymą<sup>39</sup>. Tokia tvarka turėtų būti patvirtinta, kadangi lieka neaišku, kaip šią priemonę taikyti ir kokiais atvejais.

Kadangi reikalaujama užtikrinti būsimų prievolių, susijusių su pelno mokesčio sumokėjimu, įvykdymą, tai gali būti užtikrintas tik paties mokesčio sumokėjimas. Galinčias atsirasti su mokesčiu susijusias sumas apskaičiuoti šiuo atveju būtų sudėtinga.

## **2.2. AKCIZŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO BŪDAI**

Pagal LR akcizų įstatymą visų akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, registruoto ar neregistruoto prekybininko prievolių įvykdymas turi būti užtikrintas laidavimo, garantijos dokumentu, išduotu banko ar draudimo įmonės arba piniginiu užstatu<sup>40</sup>. Šiais mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdais turi būti užtikrintos mokesčių prievolės, jeigu sandėlio savininkas, registruotas ar neregistruotas prekybininkas jų neįvykdys (pvz., nesumokės akcizų už prarastas akcizais apmokestinamas prekes akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje; gavęs akcizais apmokestinamų prekių iš kitos ES valstybės narės neįvykdys mokesčių prievolių pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui ir pan.).

Sandėlio savininkas minėtais būdais turi užtikrinti ir galinčias atsirasti mokesčių prievolės, gabenant iš sandėlio akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, nes tokias prekes praradus gabenant turi būti sumokami akcizai (išskyrus, vadinamąsias nenugalimos jėgos aplinkybes – stichinė nelaimė, autokatastrofa ir pan.).

Kalbant apie mokesčių prievolių užtikrinimą, galima išskirti mokesčių prievolių užtikrinimo priemonių taikymą akcizais apmokestinamų prekių gabenimams Lietuvos

<sup>38</sup> LR pelno mokesčio įstatymas. // Valstybės žinios, 2001, Nr.110-3992.

<sup>39</sup> LR pelno mokesčio komentaras //

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>;

prisijungimo laikas 2006 09 15.

<sup>40</sup> LR akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.98-3482.

Respublikos teritorijoje ir ES. Tačiau prieš tai reikėtų panagrinėti neregistruotų/ registruotų prekybininkų ir sandėlių savininkų prievoles.

### **2.2.1. Registruotų ir neregistruotų prekybininkų prievolių įvykdymo užtikrinimas**

Registruotų ir neregistruotų prekybininkų mokestinių prievolių užtikrinimas siejamas su apmokestinamų akcizais prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas (toliau - AMLAR), atgabenimu iš kitos ES valstybės narės. Jie nėra akcizais apmokestinamų prekių savininkai ir skirtingai nuo pastarųjų, neturi teisės laikyti (gaminti, perdirbti, maišyti, saugoti), taip pat išgabenti akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas AMLAR (AĮ 7 str. 1d.).

Iš Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlio akcizais apmokestinamos prekės, kurioms taikomas AMLAR, kitos valstybės narės neregistruotam prekybininkui gali būti išgabentos tik tuo atveju, kai sandėlio siuntėjas – savininkas turi kitos valstybės narės kompetentingos institucijos išduotą patvirtinimą, kad apie numatomą prekių gavimą ši institucija yra informuota ir akcizų sumokėjimas toje valstybėje yra garantuotas (AĮ 14 str. 2 d.).

Pagal LR akcizų įstatymo 15 str. 3 d. nuostatas, norėdamas iš kitos valstybės narės gauti akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas AMLAR, neregistruotas prekybininkas turi kreiptis į vietos mokesčių administratorių, kurio veiklos teritorijoje jis registruotas mokesčių mokėtoju, ir centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka informuoti jį apie numatomą tokių prekių gavimą bei LRV nustatyta tvarka užtikrinti, kad už iš kitos valstybės narės numatomas gauti prekes LR mokėtini akcizai bus sumokėti.

Prieš registruodamasis registruotu prekybininku, asmuo vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jis registruotas mokesčių mokėtoju, privalo pateikti laidavimą (garantiją) už registruoto prekybininko prievoles.

Registruotas prekybininkas – tai fizinis ir/ar juridinis asmuo, prekybininkas, kuris nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas, tačiau turi teisę iš kitos ES valstybės narės verslo tikslais gauti akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas AMLAR, tačiau jis neturi teisės laikyti (gaminti, perdirbti, maišyti, saugoti) ir išgabenti akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas AMLAR<sup>41</sup>.

Registruoto prekybininko prievolių įvykdymo laidavimo (garantijos) dokumentas – tai dokumentas, išduotas su VMI prie FM bendradarbiavimo sutartį sudariusios ES teritorijoje veikiančios banko įstaigos a draudimo įmonės, pateiktas AVMI ir skirtas užtikrinti galinčių

---

<sup>41</sup> VMI prie FM. Apie prekybininkų įregistravimą Registruotų prekybininkų sąrašė. Leidinys, 2006 09 18.

atsirasti registruoto prekybininko mokestinių prievolių įvykdymą jam iš kitos ES valstybės verslo tikslais gavus akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas AMLAR, jeigu pats registruotas prekybininkas neįvykdytų arba įvykdytų netinkamai<sup>42</sup>.

Registruoto prekybininko prievolių įvykdymo laidavimo (garantijos) dydis (procentais) skaičiuojamas nuo akcizų sumos, nustatytos pagal vidutinį akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas AMLAR, kiekį, prekybininko numatomą per mokestinį laikotarpį verslo tikslais atsigabenti iš kitos ES valstybės.

Registruoto prekybininko prievolių įvykdymui užtikrinti pateikto laidavimo (garantijos) dydis skaičiuojamas procentais – 10 proc. arba 100 proc. akcizo sumos, apskaičiuotos už vidutinį prekių kiekį, kurį numatoma per mokestinį laikotarpį taikant AMLAR verslo tikslams gauti iš kitų ES valstybių.

10 proc. akcizų sumos laidavimo dydis skaičiuojamas tais atvejais, kai registruotas prekybininkas atitinka Registruoto prekybininko laidavimo pateikimo taisyklių 5.1 – 5.3 p. nustatytas sąlygas ir ne trumpiau kaip 3 metus vykdo Lietuvos Respublikoje veiklą, susijusią su tos rūšies akcizais apmokestinamomis prekėmis, kurių siekiama gauti iš kitos ES valstybės<sup>43</sup>.

Visais kitais atvejais laidavimo dydis skaičiuojamas 100 proc. akcizų sumos.

Visgi mažesnės sumos laidavimo dokumento naudojimas reiškia, kad mokestinė prievolė gali likti neįvykdyta. Jeigu mokesčių mokėtojas nesugebės laiku sumokėti mokesčių, laidavimo sumos gali nepakakti padengti visai mokestinei nepriemokai.

Beje, nustatytas 100 proc. dydžio laidavimas gali būti sumažintas iki 10 proc. registruoto prekybininko prašymu, jeigu per 12 kalendorinių mėnesių nuo registruoto prekybininko veiklos pradžios nepadarytas joks pažeidimas, o registruotas prekybininkas atitinka visas Registruoto prekybininko laidavimo pateikimo taisyklių 5.1 – 5.3 p. nustatytas sąlygas<sup>44</sup>.

### **2.2.2. Sandėlio savininko mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimas**

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas (toliau – sandėlio savininkas) – asmuo, kuriam AĮ ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka mokesčių administratorius yra suteikęs teisę steigti akcizais apmokestinamų prekių sandėlį (AĮ 3 str. 3 d.). Tik sandėlio savininkui suteikta teisė išgabenti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas (toliau AMLAR).

<sup>42</sup> VMI prie FM. Apie prekybininkų įregistravimą Registruotų prekybininkų sąrašė. Leidinys, 2006 09 18.

<sup>43</sup> LRV 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr.821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“// Valstybės žinios. 2002, Nr.56-2264.

<sup>44</sup> Ten pat.

Visais prekių gabenimo taikant AMLAR atvejais (tiek Lietuvoje, tiek Bendrijos teritorijoje) už tų prekių gabenimo metu galinčias atsirasti mokesčines prievoles yra atsakingi prekių siuntėjai – sandėlių savininkai.

Mokestinių prievolių galinčių atsirasti prekių gabenimo taikant AMLAR iš vieno Lietuvos Respublikos sandėlio į kitą, arba kitoje ES valstybėje esantį sandėlį, registruotam ar neregistruotam prekybininkui metu, įvykdymas turi būti užtikrintas piniginiu užstatu, laidavimo (garantijos) dokumentu, kurį turi pateikti prekių sandėlio – siuntėjo savininkas. Nepateikus mokesčių prievolių įvykdymo garantijos, prekės, taikant AMLAR, iš sandėlio negali būti išgabentos.

Laidavimo (garantijos) už sandėlio savininko prievoles dydis skaičiuojamas procentais – 10 proc. arba 100 proc. akcizo sumos, apskaičiuotos už vidutinį prekių kiekį, kurį numatoma taikant AMLAR laikyti sandėlyje vienu metu per dieną.

10 proc. akcizų sumos laidavimo dydis skaičiuojamas tais atvejais, kai sandėlio savininkas (prašymą steigti pateikęs asmuo) atitinka Laidavimo už sandėlio savininko prievoles dydžio apskaičiavimo ir tikslinimo taisyklių 4.1 – 4.3 p. nustatytas sąlygas ir susijusią su akcizais apmokestinamomis prekėmis veiklą vykdo ne trumpiau kaip 5 metus arba akcizais apmokestinamas prekes gaminti ir (arba) perdirbti ir (arba) maišyti pradėjo ne vėliau kaip 2002 m. sausio 1 d., ir atitinka minėtas sąlygas<sup>45</sup>.

Visais kitais atvejais laidavimo dydis skaičiuojamas 100 proc. akcizų sumos, kuris sandėlio savininko prašymu, kaip ir Registruoto prekybininko atveju, gali būti sumažintas iki 10 proc.

Kaip jai minėjome ankstesniame poskyryje, pateikiant 10 proc. akcizų sumos dydžio laidavimą mokesčinė prievolė nėra pilnai užtikrinama, t.y. mokesčių mokėtojai neįvykdžius mokesčių prievolių, laidavimo sumos gali nepakakti mokesčinei nepriemokai padengti.

### **2.2.3. Gabenimo LR teritorijoje prievolių įvykdymo užtikrinimas**

Akcizais apmokestinamų prekių, taikant AMLAR, gabenimo tarp Lietuvos Respublikos sandėlių metu galinčių atsirasti mokesčių prievolių įvykdymas gali būti užtikrintas vienu iš tokių būdų<sup>46</sup>:

1) piniginiu užstatu, kurį siuntėjo savininkas įmoka į vietos mokesčio administratoriaus, kurio veiklos teritorijoje yra siuntėjas, surenkamąją sąskaitą;

<sup>45</sup> LRV 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr.821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“// Valstybės žinios. 2002, Nr.56-2264.

<sup>46</sup> LR akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr.98-3482.

2) su centriniu mokesčio administratoriumi sudariusios bendradarbiavimo sutartį Europos Bendrijų teritorijoje veikiančios banko įstaigos arba draudimo įmonės, kurioms kompetentingos institucijos suteikė teisę verstis atitinkamai banko arba draudimo veikla, išduotu laidavimo (garantijos) dokumentu. Šį dokumentą siuntėjo savininkas pateikia vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje yra siuntėjas.

Be aukščiau paminėtų būdų, kurie nustatyti AĮ 16 str. 1d., Vyriausybė gali nustatyti ir kitokį mokestinių prievolių, galinčių atsirasti gabenimo taikant prekėms AMLAR metu, įvykdymo užtikrinimo būdą – tai numatyta AĮ 16 str. 2 d.

Kiti prekių gabenimo taikant AMLAR metu galinčių atsirasti mokestinių prievolių užtikrinimo būdai, patvirtinti LRV 2002 m. birželio 4 d. nutarimu Nr.821 (LRV 2002 06 04 nutarimas Nr.821// Žin., 2002, Nr.56-2264), yra šie<sup>47</sup>:

1. laidavimo už sandėlio savininko prievolės dokumentas. Šiame dokumente banko įstaiga arba draudimo įmonė įsipareigoja vykdyti ne tik sandėlio savininko, bet ir prekių gabenimo metu galinčias atsirasti mokestines prievoles, ir atskirai nurodo sumą, skirtą sandėlio savininko prievolių įvykdymui užtikrinti, taip pat sumą, skirtą mokestinių prievolių, galinčių atsirasti prekių gabenimo taikant AMLAR metu, įvykdymui užtikrinti.

2. bendras laidavimo arba garantijos dokumentas visų mokestinių prievolių, galinčių atsirasti prekių gabenimo taikant AMLAR metu, įvykdymui užtikrinti. Tai toks laidavimo arba garantijos dokumentas, kuris turi būti pateikiamas vietoj atskirų laidavimo (garantijos) dokumentų kiekvieno tokio gabenimo atveju. Bendro laidavimo (garantijos) suma turi būti ne mažesnė už tą, kurios reikia visų mokestinių prievolių, galinčių atsirasti dėl per mokestinį laikotarpį iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą išgabentų akcizais apmokestinamų prekių, įvykdymui užtikrinti. Bendras laidavimo (garantijos) dokumentas negali būti išduotas laikotarpiui, ilgesniam kaip vieneri metai.

3. sandėlio savininko ar jį kontroliuojančio juridinio asmens pateiktas raštiškas įsipareigojimas įvykdyti mokestines prievoles.

Jeigu iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko, vadovaujantis Laidavimo už akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko prievolės dydžio apskaičiavimo ir tikslinimo tvarka, nereikalaujama pateikti laidavimo už akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko prievolės arba jo atsisakoma, toks asmuo turi teisę kreiptis į centrinį mokesčio administratorių su prašymu suteikti teisę mokestinių prievolių, galinčių atsirasti gabenimo taikant prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu, įvykdymą užtikrinti pateikiant raštišką asmens ar jį kontroliuojančio asmens įsipareigojimą įvykdyti mokestines prievoles,

---

<sup>47</sup> LR akcizų įstatymo apibendrintas komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/4358761c2dec497b422570eb004d66c3?OpenDocument>; prisijungimo laikas 2006 09 15.

galinčias atsirasti gabenimo taikant prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu. Raštiško įsipareigojimo formą nustato centrinis mokesčio administratorius.

Centrinis mokesčio administratorius, išnagrinėjęs jo nustatyta tvarka tokį prašymą, suteikia teisę mokestinių prievolių, galinčių atsirasti gabenimo taikant prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu, įvykdymą užtikrinti pateikiant raštišką įsipareigojimą ir tą įsipareigojimą priima, jeigu bendra raštiškų įsipareigojimų (už visų turimų akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininko prievolės, taip pat už prievolės, galinčias atsirasti gabenimo taikant prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu) suma neviršija 50 procentų suformuoto ir įregistruoto įstatinio kapitalo ir įmonė turi turto, kuris nėra įkeistas ar areštuotas, už sumą, atitinkančią šią įstatinio kapitalo dalį.

Jeigu vietos mokesčių administratorius nustato, kad aukščiau paminėtų dokumentų nebeužtenka mokestinėms prievolėms užtikrinti, jo raštišku nurodymu akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas privalo pateikti atitinkamai patikslintą laidavimo arba bendrą laidavimo (garantijos) už akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko prievolės dokumentą arba naudoti kitus Lietuvos Respublikos akcizų įstatyme ar šioje tvarkoje nustatytus mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus. Tuo pačiu pagrindu centrinis mokesčio administratorius gali atšaukti leidimą šių prievolių įvykdymą užtikrinti pateikiant raštišką įsipareigojimą

LR akcizų įstatymo 16 str. 2 d. numatytas vienkartinis laidavimo (garantijos) pateikimo dokumentas, tačiau labai nepatogu kiekvienam išgabenimo į ES atvejui teikti atskirą laidavimą. Bendro laidavimo (garantijos) dokumento (naudojam mokestiniu laikotarpiui) pateikimas numatytas LRV nutarime Nr.821 išskirti vienkartiniai garantija arba laidavimas ir bendri). Manome, kad būtų tikslinga LR akcizų įstatymo 16 str. nuostatas papildyti, numatant ir bendro laidavimo (garantijos) dokumento pateikimą.

Kaip mokestinių prievolių užtikrinimo priemonė paminėtas raštiškas įsipareigojimas iš esmės neužtikrina mokestinės prievolės įvykdymo, todėl netikslinga jį priskirti mokestinių prievolių užtikrinimo būdų grupei. Jis gali būti pateikiamas tais atvejais, kai nereikalaujama laidavimo arba garantijos. Be to, kriterijai, nustatyti, kada gali būti pateikiamas raštiškas įsipareigojimas (jeigu bendra raštiškų įsipareigojimų suma neviršija 50 procentų suformuoto ir įregistruoto įstatinio kapitalo ir įmonė turi turto, kuris nėra įkeistas ar areštuotas, už sumą, atitinkančią šią įstatinio kapitalo dalį) gali būti įvertinti tik konkrečiam momentui ir gali greitai pasikeisti. Nutarimo 14 p. numatyta, kad vietos mokesčio administratorius, atsižvelgdamas į teikiamos akcizų deklaracijos priede pateiktus duomenis, nuolat kontroliuoja, ar akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko naudojamas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas yra adekvatus akcizais apmokestinamų prekių gabenimo taikant akcizų

mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu galinčių atsirasti mokestinių prievolių dydžiui. Taigi reikalinga griežta kontrolė, kurios įgyvendinimas yra pakankamai sudėtingas.

Galima daryti išvadą, kad minėta kontrolė, ir pagrindžia raštiško įsipareigojimo priskyrimą mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdams. Ji atlieka skatinamąją funkciją, t.y. nenorėdamas prarasti teisės neteikti laidavimo (garantijos) dokumento, mokesčių mokėtojas yra skatinamas laiku įvykdyti mokestines prievoles.

#### **2.2.4. Gabenimo į kitas ES valstybes nares prievolių įvykdymo užtikrinimas**

Prekių, kurioms taikomas AMLAR išgabenimui į kitas ES valstybes gali būti taikomos tik AĮ 16 str. 1 d. nurodytos prievolių vykdymo užtikrinimo priemonės<sup>48</sup>.

Atgabenant prekes, kurioms taikomas AMLAR, į Lietuvos Respubliką arba per Lietuvos Respubliką gabenant tarp kitų ES valstybių, galinčių atsirasti mokestinių prievolių įvykdymas turi būti garantuotas pagal 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB Dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės nuostatas. T.y. mokestinių prievolių, galinčių atsirasti gabenimo tarp ES valstybių metu, įvykdymas turi būti užtikrinamas garantija, kurią pateikia prekių siuntėjas arba prekių gavėjas ar, jeigu tai būtina, garantija, pagal kurią prekių siuntėjas ir vežėjas atsako solidariai. Konkretias garantijų pateikimo taisykles nustato ES valstybės. Garantija turi galioti visoje Bendrijoje.

Piniginio užstato arba laidavimo (garantijos) dydį už gabenamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, nustato vietos mokesčio administratorius, kurio veiklos teritorijoje yra siuntėjas, atsižvelgdamas į centrinio mokesčio administratoriaus nustatytą piniginio užstato arba laidavimo (garantijos) dydžio nustatymo metodiką<sup>49</sup>.

Sandėlio savininko pateikto piniginio užstato sumos pakankamumą vertina AVMI akcizų administravimo skyrius, atsižvelgdamas į Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo taikant AMLAR metu galinčių atsirasti mokestinių prievolių vykdymą užtikrinančių laidavimo, garantijos, ir piniginio užstato dydžio apskaičiavimo metodiką, patvirtintą VMI prie FM viršininko 2004 04 28 įsakymu Nr.VA-68<sup>50</sup>.

Mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti gabenant prekes LR teritorijoje pateiktame dokumente nurodyta suma ar piniginio užstato dydis turi būti ne mažesnis nei tokio gabenimo

<sup>48</sup> LR akcizų įstatymo apibendrintas komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/4358761c2dec497b422570eb004d66c3?OpenDocument>; prisijungimo laikas 2006 09 15.

<sup>49</sup> Ten pat.

<sup>50</sup> VMI prie FM 2004 m. balandžio 28 d. viršininko įsakymas Nr.VA-68 „Dėl Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu galinčių atsirasti mokestinių prievolių įvykdymą užtikrinančių laidavimo, garantijos ir piniginio užstato dydžio apskaičiavimo metodikos“// Valstybės žinios. 2004 04 30, Nr.72-2512.

metu galinčios atsirasti mokesstinės prievolės suma (dydis), t.y. neturi būti mažesnė už apskaičiuotą gabenamų prekių akcizų sumą.

Piniginis užstatas gražinamas arba laidavimo (garantijos) dokumentas panaikinamas po to, kai paaiškėja kuri nors iš nurodytų aplinkybių: 1) siuntėjo savininkas vietos mokesčio administratoriui pateikia nustatyta tvarka patvirtintą akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumento egzempliorių, o jame nėra žymų apie nustatytus prekių kiekio trūkumus;

2) tuo atveju, kai siuntėjo savininkas negauna nustatyta tvarka patvirtinto akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumento arba jame yra žymų apie nustatytus prekių kiekio trūkumus, siuntėjo savininkas sumoka su išgabentomis, bet nepristatytomis prekėmis susijusius mokėtinus (įskaitant ir mokėtinus kitoje valstybėje narėje) akcizus ir pateikia tai įrodančius dokumentus arba pateikia įrodymus, kad prekės nuo šių akcizų gali būti atleistos.

### **2.3. LAIDAVIMO ARBA GARANTIJOS PAREIKALAVIMAS PVM PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMUI UŽTIKRINTI**

Laidavimo arba garantijos pareikalavimas numatytas ir LR Pridėtinės vertės įstatyme (toliau – PVM įstatymas)<sup>51</sup>.

Mokesčių prievolių, galinčių atsirasti dėl PVM įstatymo nuostatų taikymo, užtikrinimo įgyvendinimas reglamentuojamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 06 13 nutarimu Nr.900 „Dėl priemonių mokesčių prievolių įvykdymui užtikrinti“<sup>52</sup> ir taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 07 03 įsakymu Nr. 217 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatyme numatyto laidavimo arba garantijos sumos apskaičiavimo ir tikslinimo, taip pat laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo taisyklių patvirtinimo“<sup>53</sup> (toliau – Taisyklės).

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 06 13 nutarime Nr.900 numatyta, kad laidavimo arba garantijos dokumentas gali būti pareikalautas tokiais atvejais:

1. registruojant asmenį PVM mokėtoju,
2. prieš PVM deklaracijos pateikimą,
3. prieš PVM sumokėjimo terminą,
4. prieš PVM skirtumo įskaitymą ar gražinimą.

<sup>51</sup> LR Pridėtinės vertės įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.

<sup>52</sup> LRV 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr.900 „Dėl priemonių mokesčių prievolių įvykdymui užtikrinti“(LRV 2004 m. balandžio 2 d. nutarimo Nr. 365 redakcija) // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 52-1717.

<sup>53</sup> LR finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymas Nr. 217 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatyme numatyto laidavimo arba garantijos sumos apskaičiavimo ir tikslinimo, taip pat laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo taisyklių patvirtinimo“ (LR finansų ministro 2004 04 22 įsakymo Nr. 1K-134, redakcija) // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 62-2218.



Paminėti atvejai susiję su padidėjusia rizika, kad mokesčių mokėtojas nesugebės laiku įvykdyti mokestinės prievolės arba su pavojumi, kad PVM skirtumo įskaitymas ar grąžinimas bus pareikalautas neteisėtai.

Minėto nutarimo Nr. 900 antrame punkte patvirtinti atvejai, kai vietos mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokestinių prievolių vykdymą, privalo pareikalauti, kad būtų pateiktas laidavimo ar garantijos dokumentas. Vykdydamas antrojo punkto nuostatas, vietos administratorius turi surinkti bei iširti informaciją ne tik apie apmokestinamąjį asmenį, bet ir apie:

1. apmokestinamojo asmens savininkus,
2. apmokestinamąjį asmenį kontroliuojančius asmenis,
3. juridinio asmens organo (išskyrus stebėtojų tarybą ir dalyvių susirinkimą) narius,
4. vyriausiąjį finansininką (buhalterį),
5. asmenis, turinčius įgaliojimus apmokestinamojo asmens vardu ir dėl jo interesų atlikti visus teisinius veiksmus, susijusius su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla.

Tokia informacija apima daugelį aspektų, pvz., apie turimą privalomą registruoti turtą (kai prašymą įregistruoti PVM mokėtoju pateikęs asmuo yra neribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo), apie atsiskaitymą su biudžetu ir visų privalomų deklaracijų pateikimą (kai asmuo pateikia prašymą įregistruoti PVM mokėtoju), apie įvykdytus nusikaltimus ir (arba) baudžiamuosius nusižengimus finansų sistemai arba ekonomikai ir verslo tvarkai, ar dėl dokumentų klastojimo, ar dėl apgaulės būdu susigražinto ar į Lietuvos Respublikos valstybės biudžetą nesumokėto PVM; apie skirtas administracines nuobaudas pagal Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksą už tam tikrus pažeidimus ir kt.<sup>54</sup>.

Laidavimo arba garantijos dokumentas turi atitikti 3 pagrindinius reikalavimus, numatytus Taisyklių 2, 4 ir 6 punktuose.

Pirma, jis turi būti išduotas Lietuvos Respublikoje įsteigtos ir veikiančios banko įstaigos arba draudimo įmonės, turinčios atitinkamai banko arba draudimo veiklos licenciją.

Reikėtų atkreipti dėmesį ir į tai, kad Taisyklių 2 punkte yra nurodyta, kokių Lietuvos Respublikoje įsteigtų ir veikiančių banko įstaigų ar draudimo įmonių išduoti laidavimo arba garantijos dokumentai nepriimami, t.y.<sup>55</sup>:

---

<sup>54</sup> LRV 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr.900 „Dėl priemonių mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti“(LRV 2004 m. balandžio 2 d. nutarimo Nr. 365 redakcija) // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 52-1717.

<sup>55</sup> LR PVM įstatymo apibendrintas komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>; prisijungimo laikas 2006 09 15.

1) draudimo įmonės, kurios dėl jai taikomų Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo (Žin., 2003, Nr. 94-4246) ar kitos valstybės narės savo esme analogiškų teisės aktų nustatytą poveikio priemonių neturi teisės sudarinėti laidavimo draudimo sutarčių;

2) banko įstaigos, kuriai Lietuvos bankas ar kitos valstybės narės priežiūros institucijos uždraudė teikti laidavimo (garantijos) paslaugas.

3) draudimo įmonės arba banko, jeigu ši įmonė arba bankas atitinkama veikla verčiasi trumpiau nei vienerius metus ir (arba ) tokios įmonės arba banko savininkas (-ai), vadovas ir apskaitos tarnybos vadovas arba vyriausias finansininkas ir kt. nėra pripažintas kaltu dėl nusikaltimų ir baudžiamųjų nusižengimų finansams, finansų sistemai, ūkininkavimo arba ekonomikos ir verslo tvarkai ar dokumento klastojimo ir panašiai.

Antra, laidavimo arba garantijos galiojimo terminas turi būti ne ilgesnis nei vieneri metai.

Ir trečia, laiduotojas arba garantas turi raštu įsipareigoti įvykdyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytas mokesčines prievoles, susijusias su PVM, jeigu asmuo, už kurio mokesčių prievolių įvykdymą laiduojama arba garantuojama, šių prievolių neįvykdys arba įvykdys jas netinkamai.

Laidavimo arba garantijos sumos apskaičiavimo ir tikslinimo, taip pat laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo tvarka yra patvirtinta Taisyklėse.

Laidavimo arba garantijos dydis turi visiškai arba iš dalies užtikrinti galinčios atsirasti PVM mokėtojo mokesčines prievolės įvykdymą. Nustatydamas laidavimo arba garantijos dydį, vietos mokesčio administratorius atsižvelgia į ankstesnių mokesčių laikotarpių mokesčines prievoles ir jų vykdymą bei kitą mokesčio administratoriaus turimą informaciją apie PVM mokėtoją.

Vadovaujantis Taisyklėmis galinčios atsirasti prievolės dydis prašymą įregistruoti PVM mokėtoju pateikiamam asmeniui apskaičiuojamas atsižvelgiant į asmens ekonominės veiklos rezultatus, jos pobūdį ir apimtį, turimą ilgalaikį turtą, asmens iki prašymo įregistruoti PVM mokėtoju pateikimo sudarytų sandorių pobūdį ir apimtį (atsižvelgiama į kiek įmanoma daugiau veiksmų, kurie įvertinami naudojant asmens pateiktus atitinkamus dokumentus ir (arba) kitus mokesčio administratoriaus turimus informacijos šaltinius).

Laidavimo arba garantijos dokumentas ir jo kopija pateikiami vietos mokesčio administratoriui ne vėliau kaip per 7 darbo dienas nuo vietos mokesčio administratoriaus raštiškai duoto nurodymo pateikti tokį dokumentą.

Jeigu vietos mokesčių administravimui dokumentas yra priimtinas, jis registruojamas Laidavimo ir garantijos dokumentų registravimo žurnale, kurio sudarymo ir tvarkymo taisyklės nustato centrinis mokesčio administratorius. Laidavimo arba garantijos dokumento kopija

pažymima dokumento priėmimo žyma ir gražinama ją pateikusiam asmeniui arba PVM mokėtojui. Laidavimo ar garantijos dokumento originalas lieka vietos mokesčio administratoriui.

Jeigu vietos mokesčio administratoriui dokumentas yra nepriimtinas, jis ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo dokumento gavimo privalo surašyti motyvuotą atsisakymą priimti tokį laidavimo arba garantijos dokumentą ir tokį atsisakymą kartu su dokumentu ir jo kopija gražinti dokumentą pateikusiam asmeniui arba PVM mokėtojui.

Taigi, informacija reikalinga nustatyti ar laidavimo ar garantijos dokumentas reikalingas, priimtinas ir ar laidavimo suma pakankama mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimui apima labai įvairialypę informaciją (turtinė padėtis, teistumas, ekonominės veiklos rodikliai ir kt. faktoriai). Tokiam informacijos srautui valdyti, mokesčių administratorius turi būti aprūpintas ne tik šiuolaikinėmis informacinėmis technologijos priemonėmis, bet ir glaudžiai bendradarbiauti su kitomis institucijomis.

Kriterijai, kuriais vadovaudamasis mokesčių administratorius turi nustatyti laidavimo ar garantijos sumą, nėra apibrėžti konkrečiu dydžiu, todėl, manome, leidžia mokesčių administratoriui daryti subjektyvius sprendimus.

Atlikus teisės aktų analizę, galime padaryti išvadą, kad bendri mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai yra reglamentuoti MAĮ ir kai kuriuos mokesčius nustatančiuose įstatymuose bei juos lydinčiuose teisės aktuose. Beje, akcizų mokesčio prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai numatyti ne tik LR akcizų įstatyme, bet ir LRV nutarime Nr.821<sup>56</sup>. Manome, kad tikslinga būtų suvienodinti mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų reglamentavimą bendromis MAĮ nuostatomis.

Pagal konkretaus mokesčio įstatymą numatytų mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų taikymo procedūrų detalizavimas numatytas atskirose taisyklėse yra vertinamas teigiamai, kadangi užkerta kelią piktnaudžiavimui ir suteikia daugiau aiškumo tų procedūrų taikymui. Tačiau mokesčių mokėtojas gali pakliūti į teisės aktų labirintą, kaip beje ir pats mokesčių administratorius (turime omenyje, pvz., iki šiol neparengtą pelno mokesčio prievolių įvykdymo užtikrinimui teikiamo laidavimo arba garantijos sumos apskaičiavimo, tikslinimo, taip pat atitinkamų laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo tvarką).

Nustatyta bendra tvarka bei taisyklės supaprastintų mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų įgyvendinimo procedūrą.

---

<sup>56</sup> LRV 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr.821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“// Valstybės žinios. 2002, Nr.56-2264.

### III. KITŲ VALSTYBIŲ PATIRTIS MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO SRITYJE

Daugelyje užsienio valstybių naudojami tradiciniai mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai: delspinigiai, turto areštas, nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitų<sup>57</sup>.

Kiti, rečiau naudojami, prievolių užtikrinimo būdai yra (priedas Nr.5):

- išvykimo į užsienį apribojimas;
- bankroto iniciavimas;
- veiklos sustabdymas arba licenzijos atėmimas;
- valstybės išmokų (nemokesčių) sustabdymas skolininkui;
- draudimas skolininkams sudaryti sutartis su valstybe;
- VMI patvirtinimas apie atsiskaitymą su biudžetu sudarant sutartis su valstybe;

Delspinigiai nuo laiku nesumokėtų mokesčių skaičiuojami daugelyje užsienio valstybių, kur jie dažnai sutapatinami su palūkanomis.

Delspinigiai prilyginami palūkanoms, nes turima omenyje, kad mokesčių mokėtojas naudojami valstybės „kapitalu“, tačiau neįvertinama, kad toks naudojimas yra nesąžiningas. Taigi reikėtų atskirti šias dvi sąvokas. Šalis, privalanti mokėti delspinigius, visada bus netinkamai įvykdžiusi savo prievoles. Tuo tarpu šalis, privalanti mokėti palūkanas, gali būti visiškai tinkamai įvykdžiusi prievoles, kaip pvz. paskolos gavėjas.

Delspinigių dydis atskirose šalyse skiriasi, bet jį dažniausiai įtakoja rinkos/ banko palūkanų norma ir infliacijos faktoriai. Kai kurios šalys nustato delspinigių dydį pagal oficialią palūkanų normą (t.y. vidutinė 90 dienų Trumpalaikės Paskolos palūkanų norma) plius keletas procentinių punktų. Taip nustatyti delspinigių dydžiai yra periodiškai peržiūrimi ir koreguojami.

Administracinės baudos už mokesčių neįvykdymą dažniausiai skiriamos kaip papildoma nesumokėto mokesčio dalis ir skiriasi atsižvelgiant į nusižengimo sudėtingumą. Nežiūrint į tai, kad taikoma praktika skiriasi, bendras požiūris į mažus nusižengimus apima bausmes nuo 10 iki 30 procentų nesumokėto mokesčio dalies, tuo tarpu už rimtesnius nusižengimus, įskaitant ir sąmoningą mokesčių vengimą, taikomos bausmės apima nuo 40 iki 75 procentų nesumokėto mokesčio<sup>58</sup>.

Toliau apžvelgsime kitose dvejose Baltijos šalyse – Latvijoje ir Estijoje - naudojamus mokesčių prievolių užtikrinimo priemones.

<sup>57</sup> Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD countries: Comparative Information Series (2006) // <http://www.oecd.org/dataoecd/47/49/37363448.pdf>; prisijungimo laikas 2006 08 01.

<sup>58</sup> Ten pat.

Kitų valstybių mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių apžvalgą užbaigsime Jungtinėmis Amerikos Valstijomis. Skirtingai nei Baltijos šalys, JAV gali pasigirti didele patirtimi mokesčių administravimo srityje.

### **3.1 MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMAS BALTIJOS ŠALYSE**

Užsienio autorių straipsniuose, dažnai sutinkama nuomonė, kad Baltijos šalių mokesčių administravimo sistemos yra panašios, kadangi formavosi panašiomis sąlygomis – žlugus Tarybų Sąjungai, ir neturėdamos patirties mokesčių administravimo srityje, šios šalys, turėjo sukurti mokestinius santykius reglamentuojančią sistemą.

Kai kurie autoriai teigia, kad dauguma buvusių planinės ekonomikos valstybių Rytų Europoje imitavo Tarybų Sąjungos mokesčių sistemą<sup>59</sup>. Nors mokesčių administravimo sistemos nebuvo išvystytos visose buvusios Tarybų Sąjungos Respublikose, šis faktas netapo rimta kliūtimi dėl palyginti mažo mokesčių mokėtojų skaičiaus - valstybė kiekvienais metais galėjo atlikti 100 % auditą, užtikrindama įstatymų vykdymą. Mokesčių administravimo ir užtikrinimo priemonės buvo pakeistos mokėjimais per valstybinę banko sistemą bei administracijos nustatytomis kainomis ir atlyginimais. Pagaliau, mokesčių administravimo institucijų našumas nebuvo problema, kadangi valstybė galėjo pakeisti mokesčių struktūrą ir administracines procedūras atgaline data tam, kad surinktų reikiamas pajamas. Opozicija buvo labai menka tokioms kontraversiškomis mokestinėms priemonėms, kadangi valstybė atliko dvigubą – įmonės savininkės ir mokesčių surinkėjo - vaidmenį.

Per pirmąjį perėjimo nuo centrinės prie rinkos ekonomikos dešimtmetį tapo aišku, kad reformuoti mokesčių įstatymus yra daug lengviau nei, pradėdant beveik nuo nulio, sukurti mokesčių administravimo sistemą, kuri užtikrintų efektyvų mokesčių surinkimą.

Efektvios mokesčių administravimo sistemos sukūrimas yra sudėtingas uždavinys bet kuriai šaliai, bet buvusioms Tarybų Sąjungos valstybėms tai ypatingai sunki užduotis. Kai kurios pagrindinės problemos trukdančios mokesčių administravimo priemonės sėkmingai veikti buvo paveldėtos, visgi kitos atsirado dėl pačių mokesčių administratorių kaltės arba iškilo dėl specifinių valdžios sprendimų. Pradinės sąlygos buvo nepalankios - savanoriško mokėjimo tradicijų nebuvimas, nepasitikėjimas valdžia, piliečių bandymai apeiti įstatymus ir neišvystytos administravimo procedūros – ir iškėlė mokesčių administratoriams sudėtingas užduotis.

---

<sup>59</sup> Vazquez J.M., McNab R.. The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. International Studies Program, Working Paper 00-1 // <http://isp-aysps.gsu.edu/papers/isppw0001.pdf>; prisijungimo laikas 2006 09 10.

Visgi padedamos tarptautinių organizacijų bei dvišalių paramos programų pagalba, Baltijos šalys padarė pažangą modernizuojant mokesčių administravimo sistemas. Buvo priimti nauji mokesčių administravimo įstatymai, apibrėžiantys mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių teises ir pareigas, racionalizuojama mokesčių administravimo struktūra. Tačiau šalys vis dar susiduria su rimtomis mokesčių administravimo problemomis, kylančiomis dėl nesugebėjimo tinkamai aptarnauti žymiai padidėjusį mokesčių mokėtojų skaičių, nepakankamai efektyvių mokesčių surinkimo metodų, nesugebėjimo tinkamai organizuoti audito procedūras arba panaudoti trečiųjų šalių teikiamą informaciją, kvalifikuotų darbuotojų stoka ir pan.

### 3.1.1. Latvija

Latvijoje pagrindinės apmokestinimo ir mokesčių administravimo nuostatos įtvirtintos įstatyme “Dėl mokesčių ir rinkliavų”, kuris buvo priimtas 1995 m. pavasarį ir vėliau daugelį kartų keistas<sup>60</sup>. Pagrindinis principas, kuriuo vadovaujama Latvijos mokesčių sistemoje yra tas, kad tais atvejais, kai mokestis reguliuojamas konkrečiu įstatymu, vadovaujama šio įstatymo nuostatomis, o ne bendru įstatymu “Dėl mokesčių ir rinkliavų”.

Priemonių, naudojamų Latvijos mokestinėms prievolių įvykdymui užtikrinti, sistema yra panaši į Lietuvos. Šioje šalyje taip pat taikomi delspinigiai, nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš asmens sąskaitos (sąskaitų), turto areštas, garantija, hipoteka ir įkeitimas.

Tam, kad užtikrintų jau nustatytų mokestinių nepriemokų įvykdymą, Latvijos Respublikos įstatymo “Dėl mokesčių ir rinkliavų” 26 str. 1 d. numato tokias užtikrinimo priemones<sup>61</sup>:

- 1) kilnojamo turto areštas
- 2) hipotekos įregistravimas
- 3) draudimas skolininkui užsiimti tam tikra veikla, kuria keliamas pavojus mokestinių prievolių įvykdymui
- 3) turto, priklausančio skolininkui, bet kurio buvimo vieta yra pas trečiuosius asmenis, areštas.

Latvijos Respublikos akcizų įstatymo 31 str. numatytas garantijos pareikalavimas kaip mokestinės prievolės užtikrinimo būdas<sup>62</sup>. Mokesčių mokėtojas gali pateikti vienkartinį, numatytą konkrečiam atvejui ir konkrečiam mokestinės prievolės dydžiui užtikrinti, arba bendrą,

<sup>60</sup> Law Offices of Valters Gens. Tax & legal services. // [http://www.liaa.gov.lv/eng/invest/business\\_guide/Tax/](http://www.liaa.gov.lv/eng/invest/business_guide/Tax/); prisijungimo laikas 2006 09 10.

<sup>61</sup> Law on taxes and Fees // [www.fm.gov.lv/image/file/Par\\_nodokliem\\_nodevam\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_nodokliem_nodevam(Engl).doc); prisijungimo laikas 2006 09 10.

<sup>62</sup> Law on excise duties // [www.fm.gov.lv/image/file/Par\\_akcizes\\_nod\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_akcizes_nod(Engl).doc); prisijungimo laikas 2006 09 10.

numatytą tam tikram laikotarpiui ir tam tikrai mokestinių prievolių sumai užtikrinti, garantijos dokumentą.

Akcizo mokesčiui sumokėti Latvijos Respublikos akcizų įstatymo 31 str. 3 d. numatyti tokie užtikrinimo būdai<sup>63</sup>:

- 1) užstatas
- 2) draudimo bendrovės arba kredito įstaigos laidavimas dėl įsipareigojimų įvykdymo
- 3) hipotekos lakštas

Latvijos mokesčių mokėtojai dėl svarbių priežasčių turi teisę atidėti mokestinės prievolės įvykdymą arba padalinti ją dalimis nuo 3 mėn. iki 1 metų laikotarpiui, prieš tai gavę mokesčių administratoriaus patvirtinimą.

Už laiku nesumokėtą mokestį skaičiuojama 0,05 % delspinigių už kiekvieną dieną. Delspinigių sumą padidina Latvijos Banko nustatytas finansinių operacijų koeficientas. Nuo 2004 m. lapkričio mėn. šio koeficiento dydis yra 4 % per metus<sup>64</sup>. Priskaičiuoti delspinigiai negali viršyti nepriemokos dydžio. Susilyginus šioms sumoms, delspinigių skaičiavimas nutraukiamas.

Mokestinių sankcijų dydis priklauso nuo nusižengimo pobūdžio. Pavyzdžiui, apgalvotai sumažinus apmokestinamą sumą skiriama bauda lygi nesumokėtų mokesčių dydžiui, o už mokesčių deklaracijos nepateikimą skiriama bauda lygi dvigubai nesumokėtų mokesčių sumai. Centrinis mokesčių administratorius turi teisę sumažinti bausmę iki 30 %. Už pavėluotai pateiktas deklaracijas taikoma ne didesnė nei 50 LVL bauda (jei vėluojama ne daugiau nei 15 dienų), ne didesnė nei 200 LVL (jei vėluojama ne daugiau nei 30 d.), ir ne daugiau nei 500 LVL, jei vėluojama daugiau nei 30 d.<sup>65</sup>

Mokesčių mokėtoju leidžiama atlikti savanoriškus taisymus deklaracijose (per 3 metus nuo mokesčio sumokėjimo termino), bet tik tuo atveju, jei nebuvo vykdomas mokesčių administratoriaus patikrinimas. Savanoriškas taisymas atleidžia nuo visų baudų už mokesčių nemokėjimą<sup>66</sup>.

Visi mokesčių administratoriaus sprendimai gali būti apskūsti mokesčių inspekcijos generaliniam direktoriui per 30 d. nuo sprendimo gavimo.

---

<sup>63</sup> Law on excise duties // [www.fm.gov.lv/image/file/Par\\_akcizes\\_nod\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_akcizes_nod(Engl).doc); prisijungimo laikas 2006 09 15.

<sup>64</sup> Ten pat.

<sup>65</sup> Ten pat.

<sup>66</sup> Ten pat.

### 3.1.2. Estija

Estijos mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių prievolės ir teisės, mokestinių procedūrų ir mokestinių ginčų tvarka išdėstyta Mokesčių įstatyme, priimtame 2002 02 20 (įsigaliojo 2002 07 01). Estijos mokestinėms prievolėms užtikrinti naudojamos panašios priemonės kaip ir kitose Baltijos valstybėse.

Tam tikrais įstatyme numatytais atvejais (pvz., kai mokestinė nepriemoka išdėstoma dalimis), mokesčių administratorius gali pareikalauti mokestinę prievolę užtikrinti garantija<sup>67</sup>. Garantija nereikalaujama, kai mokestinė prievolė neviršija 1000 kronų, taip pat ši nuostata netaikoma valstybės ir savivaldybių įstaigoms.

Estijos Mokesčių įstatymo 122 str. numato garantijos būdus, kuriuos gali pasirinkti mokesčių mokėtojas, jeigu atitinkamo mokesčio įstatyme nenumatyta kitaip. Mokesčių įstatyme numatyti trys garantijos būdai:

1. laidavimas
2. piniginis užstatas įmokamas į mokesčių administratoriaus sąskaitą
3. hipoteka arba įkeitimas

Mokesčių administratorius taip pat gali pareikalauti garantijos dokumento.

Laiku nesumokėjus mokestinės prievolės, mokesčių mokėtojui skaičiuojami delspinigiai. Delspinigiai skaičiavimo trukmė – 1 metai nuo mokestinėms nepriemokos atsiradimo dienos. Delspinigių norma – 0,06 procentai per dieną

Estijos mokesčių administratorius tam tikrais atvejais turi teisę uždėti areštą mokesčio mokėtojo nekilnojamam turtui, pastatams, transporto priemonėms. Taip pat gali būti duodamas nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš asmens sąskaitos (sąskaitų). Kai mokestinę prievolę turi įvykdyti fizinis asmuo, negali būti areštuojamas minimalus mėnesinis darbo užmokestis, skaičiuojamas kiekvienam to asmens išlaikomam šeimos nariui kas mėnesį (131 str. 3 d.).

Mokesčių administratorius taip pat turi teisę apskaičiuoti mokestinę sumą mokesčių mokėtojui, kuris turėjo pateikti pajamų mokesčių deklaraciją, bet to nepadarė. Tam, kad galėtų nustatyti mokėtiną sumą ir patikrintų mokesčių sumokėjimo teisingumą, mokesčių administratoriui suteiktos tam tikros teisės.

Mokesčių mokėtojas per 30 kalendorinių dienų turi sumokėti mokesčių administratoriaus nustatytą mokėtiną sumą. Mokesčių administratorius turi teisę pareikalauti

---

<sup>67</sup> Taxation Act // <http://www.fin.ec/?id=621>; prisijungimo laikas 2006 09 15.



mokesčių sumokėti per 48 val., jeigu nustato mokesčių slėpimo faktą. Taip pat gali būti duotas nurodymas nutraukti pinigų išdavimą iš asmens banko sąskaitos (sąskaitų).

### **3.2. MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMAS JAV**

Norėdama užtikrinti mokesčių prievolių vykdymą, JAV mokesčių inspekcija nustatė laipsnišką sugriežtinimo eigą. Šis sugriežtinimo procesas prasideda, kai mokesčių inspekcija nustato mokesčių mokėtojus, kurie nesumokėjo nustatytų apmokestinamų sumų.

Pirmoje šio proceso pakopoje, mokesčių mokėtojui siunčiama eilė pranešimų iš kurio nors mokesčių inspekcijos centrų. Šie pranešimai skirti tam, kad informuotų mokesčių mokėtoją apie įstatymų nustatytus mokesčių mokėjimo įsipareigojimus, mokesčių inspekcijos ketinimus konfiskuoti turtą, ir praneštų apie mokesčių mokėtojo teises. Jei net informuotas mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčių, tai valstybinis mokesčių kodeksas įpareigoja areštuoti turtą, siekiant apsaugoti valstybės interesus prieš mokesčio mokėtojo turto kreditorius ir pirkėjus.

Antroji mokesčių surinkimo pakopa apima bandymus surinkti mokesčius, susisiekiant su mokesčių mokėtoju telefonu. Šiame etape mokesčių inspekcija naudoja Automatizuotos Surinkimo Sistemos programą. Antroje pakopoje, mokesčių inspekcija gali konfiskuoti mokesčių mokėtojo turtą.

Paskutinėje mokesčių surinkimo proceso pakopoje, regioninėms mokesčių inspekcijoms teikiama informacija apie nusikalstamą mokesčių nemokėjimą, siekiant galimo tiesioginio kontakto su mokesčių mokėtoju. Šioje pakopoje, mokesčių inspekcija taip pat gali konfiskuoti mokesčio mokėtojo turtą. Kaip paskutinis veiksmas siekiant užtikrinti mokesčių surinkimą, gali būti konfiskuotas mokesčių mokėtojo turtas, pvz., automobiliai ar nekilnojamas turtas.

Bet kuriuo mokesčių surinkimo proceso metu, mokesčių inspekcija gali nustatyti, kad mokesčių mokėtojas nepajėgus sumokėti skolos ar jam nepriklauso mokėti mokesčių inspekcijos apmokestinti mokesčiai. Tokiose situacijose, mokesčių inspekcija gali sudaryti sutartį su mokesčių mokėtoju, kurioje būtų numatyta mažesnė nei nustatyta apmokestinama suma, gali atidėti ar baigti mokesčių surinkimo veiksmus, ar panaikinti klaidingą apmokestinamą sumą. Taip pat, jei mokesčių mokėtojui kyla problemų sprendžiant mokesčių surinkimo klausimus su pirminiu mokesčių inspekcijos padaliniu, norėdamas rasti sprendimus, jis gali kreiptis į mokesčių inspekcijos mokesčių mokėtojams priskirtą advokatą ar pasinaudoti mokesčių inspekcijos apeliacijų programa.

Jei imantis prievolių įvykdymo užtikrinimo veiksmų, mokesčių inspekcijos darbuotojas tyčia nepaiso mokesčio mokėtojo teisių, mokesčių mokėtojas gali kreiptis į teismą dėl žalos

atlyginimo. Mokesčių mokėtojas gali kreiptis į mokesčių inspekciją dėl klaidingų banko rinkliavų ir reikalauti banko mokesčių ir klaidingai sumokėtų banko rinkliavų kompensacijos. Mokesčių mokėtojas gali prašyti Mokesčių mokėtojo advokato pagalbos.

JAV mokesčių surinkimui daugiausia naudos duoda plačiai paplitęs, savanoriškas vadovavimasis mokesčių kodeksu. Tai žymiai palengvina vyriausybės darbą. Iš kitos pusės, šis savanoriškas vadovavimasis kodeksu nėra pilietinės pareigos jausmas, bet, greičiau, noras išvengti neigiamų pasekmių, galinčių kilti iš mokesčių inspekcijos prievolių įvykdymo užtikrinimo veiksnių.

Todėl labai svarbu įvertinti nesumokėtų mokesčių dalį. 2001 metais nesumokėti mokesčiai svyruoja tarp įvertintų nuo 312 iki 353 bilijonų dolerių, palyginimui, „savanoriškai ir laiku“ sumokėti mokesčiai sudaro 1,767 bilijonus dolerių. (Visi šie vertinimai yra doleriais ir nebūtinai atspindi mokesčių mokėtojų tipų santykį)<sup>68</sup>.

Dėl vėliau sumokėtų mokesčių ir prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių mokesčių nepriemoka buvo sumažinta 55 bilijonais dolerių, nuo 257 iki 298 dolerių nesumokėtų mokesčių<sup>69</sup>. Šie skaičiai neparodo šešėlinės ekonomikos nelegalios veiklos, bet jie atspindi teisėtų ekonominių sandorių mokesčines skolas. Dar neseniai pagrindinis prievolių įvykdymo užtikrinimo rūpestis buvo valdžios turimų duomenų kokybė. Informacija apie nevykdymo šaltinius leidžia mokesčių inspekcijai nustatyti potencialius mokesčių mokėjimo vengimo atvejus ir geriau paskirstyti ir taip ribotus resursus.

---

<sup>68</sup> Sawicky M.B. Do-it-yourself tax cuts. The crisis in U.S. tax enforcement. // <http://www.epinet.org/content.cfm/bp160> ; prisijungimo laikas 2006 10 23.

<sup>69</sup> Ten pat.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų sąvoka nėra visiškai nauja – šie būdai buvo naudojami ir anksčiau - tačiau šiuo metu galiojančiame MAĮ jie susisteminti ir apjungti į vieną grupę. Dabartiniame MAĮ aiškiai atskirtos mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo ir mokestinių nepriemokų išieškojimo užtikrinimo priemonių sąvokos.

2. MAĮ 95 str. numato bendrus visiems mokesčių administravimo proceso dalyviams mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus - tai delspinigiai, turto areštas, nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), hipoteka ar įkeitimas, laidavimas ar garantija. Kiti mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai gali būti nustatyti atskirus mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose, tačiau keletas tokių būdų nustatyta ir poįstatyminiuose aktuose. Siekiant išvengti įstatymų ir teisės aktų painiavos, būtų tikslinga mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus reglamentuoti tik MAĮ.

3. Gali būti užtikrinamas tiek esamų, tiek būsimų prievolių įvykdymas. Atsižvelgiant į tai, ne visada šie būdai užtikrina mokestines prievoles, kartais užtikrina tik patį mokestį. Kad būtų išvengta sąvokų painiavos MAĮ 95 str. vietoj sąvokos „mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai“ tikslinga naudoti sąvoką „mokesčių arba mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai“.

4. Nepaisant mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų skatinamosios funkcijos, administracinės teisės teorijoje jie priskiriami prie administracinės prievartos metodų. Jie įgyvendinami mokesčių administratoriui duodant valdingus nurodymus.

5. Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų taikymas susijęs su pavojumi ar rizika, kad mokesčiai nebus laiku sumokėti į valstybės biudžetą.

6. Užtikrinant mokestinių prievolių įvykdymą mokesčių administravimo procese mokesčių administratorius turi daugiau teisių nei mokesčių mokėtojas. Įvertindamas riziką ir atsižvelgdamas į galimą pavojų, kad mokesčiai nebus sumokėti, jis savo sprendimu parenka ir taiko tinkamą mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdą. Išimtį sudaro tik delspinigiai – atsiradus mokestinei nepriemokai, jie skaičiuojami pagal nustatytas taisykles.

7. Delspinigiai išsiskiria iš kitų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų, visų pirma savo neišvengiamumu. Dėl šio bruožo, kai kurie autoriai juos priskiria ekonominėms sankcijoms.

8. Šiuo metu galiojančiame MAĮ, delspinigiai aiškiai atskirti nuo baudų. Jų priskyrimas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų grupei grindžiamas skatinamąja

funkcija – delspinigiais didinant mokesčio sumą, mokesčių mokėtojas skatinamas kuo greičiau įvykdyti savo prievolės.

9. Delspinigiai yra dažniausiai taikomas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas. Jie taikomi esamoms prievolėms užtikrinti, jų skaičiavimo trukmė yra ribota (180 d. nuo teisės išieškoti atsiradimo dienos) bei jie gali būti taikomi kartu su kitais mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdais. Mokesčių administratoriaus sprendimu mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo delspinigių.

10. Turto areštas yra laikinas mokesčių mokėtojo nuosavybės teisių apribojimas. Areštuoti galima bet koki kilnojamą ir nekilnojamą turtą. Dėl paprastos ir nedaug papildomų išlaidų reikalaujančios turto arešto taikymo procedūros jis taikomas pakankamai dažnai. Turto areštu gali būti užtikrinamos tiek esamos, tiek būsimos prievolės.

11. Kadangi turto areštas yra susijęs su nuosavybės teisių apribojimu, MAĮ 101 str. 2 d. nustatyti reikalavimai ir būtinios sąlygos, kada turto areštas gali būti taikomas – tai turi būti padaryta patikrinimo metu, nustatius mokesčio įstatymo pažeidimus, esant pagrįstai rizikai, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų bei turtas turi būti įregistruotas registre. Tokie vertinimo kriterijai yra subjektyvūs, todėl suteikia mokesčių administratoriui per daug plačius įgaliojimus šį būdą taikyti. Būtina sukongretinti kriterijus, kuriais remiantis gali būti taikomas turto areštas.

12. VMI dažnai naudojamas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas yra nurodymas kredito įstaigai nutraukti piniginių lėšų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų. Jis taikomas jeigu mokesčių mokėtojas neleidžia patikrinti, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, arba jeigu dėl mokesčių mokėtojo yra priimtas sprendimas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje. Mokesčių administratoriui tai yra paprastas ir priimtinas būdas, užtikrinantis mokestinių prievolių įvykdymą, tačiau jo taikymas gali sustabdyti mokesčių mokėtojo ūkinę komercinę veiklą.

13. Hipoteka (įkeitimas) dažniausiai naudojama bankrutuojančių arba restruktūrizuojamų įmonių mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti. Jos atveju kreditorius turi pirmumo teisę į įkeistą turtą – tuo ji skiriasi nuo turto arešto. Nepaisant šio privalumo, VMI šis mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdas yra taikomas retai, nes hipotekos taikymo procedūra yra žymiai sudėtingesnė nei turto arešto, be to reikalaujanti tam tikrų išlaidų.

14. Laidavimas (garantija) VMI dažniausiai naudojami būsimų mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti.

15. Pateikti laidavimą (garantiją) gali būti pareikalauta ir pagal LR pelno mokesčio, LR pridėtinės vertės mokesčio bei LR akcizų įstatymo nuostatas. Vykdamas šių įstatymų nuostatas,

susijusioms su mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimu, kiekvienam įstatymui atskirai nustatomos laidavimo (garantijos) apskaičiavimo, tikslinimo, taip pat laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo tvarka bei taisyklės. Tokia tvarka ir taisyklės iki šiol nenustatytos laidavimų (garantijų) dokumentams pareikalautiems pelno mokesčio prievolėms užtikrinti, todėl būtina jas nustatyti.

16. Laidavimo (garantijos) apskaičiavimo, tikslinimo, taip pat laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo tvarka bei taisyklės formalizuoja mokesčių mokėtojo veiklą, apibrėžia konkrečius kriterijus, padeda išvengti galimo piktnaudžiavimo. Visgi dėl teisės aktų gausos mokesčių mokėtojas gali atsidurti norminių aktų labirinte, todėl tikslinga būtų nustatyti bendrą tvarką.

17. Apskaičiuojant laidavimo dydį akcizų mokesčių įvykdymo užtikrinimui gali būti taikomas 10 proc. arba 100 proc. dydžio laidavimas. 10 proc. dydžio laidavimas pilnai neužtikrina galinčių atsirasti mokestinių prievolių įvykdymo.

18. Raštiškas įsipareigojimas teikiamas tuomet, kai nereikalaujama pateikti laidavimo (garantijos) dokumento, ir atlieka nebent skatinamąją funkciją, todėl šios priemonės priskyrimas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdams yra sąlyginis.

19. Galima daryti išvadą, kad ne visi nustatyti mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai užtikrina arba tam tikrais atvejais užtikrina nepilnai mokesčių sumokėjimą į biudžetą. Kai kurie būdai, pvz. delspinigiai, atlieka labiau kompensacinę funkciją, kiti, pvz. raštiškas įsipareigojimas, skatinamąją.

20. Pagal VMI pateiktus duomenis galime spręsti, kad ne visi mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdai išnaudojami efektyviai (priedai Nr.1 ir Nr.2). Dėl taikymo procedūros paprastumo ir nedidelių papildomų išlaidų dažniausiai naudojami, neskaitant delspinigių, nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos ir turto areštas, ir atvirkščiai dėl taikymo procedūros sudėtingumo, hipoteka (įkeitimas) naudojami itin retai.

21. Kitose šalyse taikomų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų pasirinkimas yra platus. Baltijos šalyse naudojamos panašios priemonės mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti kaip ir Lietuvoje. JAV, skirtingai nei Lietuvoje, labiau propaguojamas dialogas su mokesčių mokėtoju – ten dažniau siunčiami raginimai, skambinama mokesčių mokėtojui telefonu, lankomasi pas skolininką arba jis kviečiamas atvykti. Nors tai reiškia papildomas administracines išlaidas, mokesčių mokėtojas skatinamas savanoriškai sumokėti mokesčius netaikant papildomų išieškojimo priemonių.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. LR Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr.33-1014.
2. LR civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000 09 29, Nr. 82.
3. LR akcizų įstatymas // Valstybės žinios, 2001. Nr. 98-3482.
4. LR mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr.61 – 1525.
5. LR mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
6. LR pelno mokesčio įstatymas. // Valstybės žinios, 2001, Nr.110-3992.
7. LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios . 2002, Nr.35-1271.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 482 „Dėl LR mokesčių administravimo įstatymo 104 straipsnio nuostatų įgyvendinimo” // Valstybės žinios. 2004, Nr.69-2393.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr.900 „Dėl priemonių mokesčių prievolių įvykdymui užtikrinti“(Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 2 d. nutarimo Nr. 365 redakcija) // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 52-1717.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 birželio 4 d. nutarimas Nr.821 „Dėl akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr.56-226.
11. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymas Nr. 217 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatyme numatyto laidavimo arba garantijos sumos apskaičiavimo ir tikslinimo, taip pat laidavimo arba garantijos dokumentų pateikimo ir panaikinimo taisyklių patvirtinimo“ (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 04 22 įsakymo Nr. 1K-134, redakcija) // Valstybės Žinios. 2004, Nr. 62-2218.
12. VMI prie LR finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. viršininko įsakymas Nr.VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 118-4408.
13. VMI prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 09 d. įsakymas Nr. VA-132 „Dėl Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisykles // Valstybės žinios. 2004, Nr.109-4114.
14. VMI prie LR finansų ministerijos 2004 m. gegužės 12 d. viršininko įsakymas Nr.VA-92 „Dėl Mokesčių mokėtojų mokesstinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo bei apskaitos taisyklių ir Mokesčių mokėtojų mokesstinės nepriemokos priverstinio

- išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodikos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2925.
15. VMI prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 30 d. įsakymas Nr.VA-83 „Dėl registravimo valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos laiduotoju ir/ar garantu“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 75-2619.
  16. VMI prie FM 2004 m. balandžio 28 d. viršininko įsakymas Nr.VA-68 „Dėl Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu galinčių atsirasti mokesčių prievolių įvykdymą užtikrinančių laidavimo, garantijos ir piniginio užstato dydžio apskaičiavimo metodikos“// Valstybės žinios. 2004 04 30, Nr.72-2512.
  17. LR Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai”//Valstybės žinios. 1997, Nr. 67-1696.
  18. LR Akcizų įstatymo apibendrintas komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/4358761c2dec497b422570eb004d66c3?OpenDocument>; prisijungimo laikas 2006 09 15.
  19. LR pelno mokesčio komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>; prisijungimo laikas 2006 09 15.
  20. LR PVM įstatymo apibendrintas komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>; prisijungimo laikas 2006 09 15.
  21. LR mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras // <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf6171100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument> , prisijungimo laikas 2006 09 15.
  22. Law on excise duties // [www.fm.gov.lv/image/file/Par\\_akcizes\\_nod\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_akcizes_nod(Engl).doc); prisijungimo laikas 2006 09 10.
  23. Law on taxes and Fees // [www.fm.gov.lv/image/file/Par\\_nodokliem\\_nodevam\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_nodokliem_nodevam(Engl).doc); prisijungimo laikas 2006 09 10.
  24. Taxation Act // <http://www.fin.ee/?id=621>; prisijungimo laikas 2006 09 15.
  25. Ambrasienė D., Baranauskas E., Bublienė D. ir kt. Civilinė teisė. Prievolių teisė.: vadovėlis: trečioji laida. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006. P 64.
  26. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kauno technologijos universitetas, 2005.

27. Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. – Vilnius: Justitia, 1996.
28. Naraškevičienė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai: mokamoji knyga. – Kaunas: Technologija, 2005.
29. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
30. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos institutas, 2001.
31. Rimas J. Vietiniai mokesčiai: mokomoji knyga. – Kaunas, 2000.
32. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kauno technologijos universitetas, 2004.
33. Šedbaras S. Administracinė atsakomybė: vadovėlis. - Vilnius: Justitia, 2005.
34. Bložė A. Turto arešto taktika // Justitia. 2001, Nr.2.
35. Bivainis J., Skačkauskienė I. Mokesčių administravimas Lietuvoje: pokyčiai ir efektyvumas // Verslas: teorija ir praktika. Vilnius: Technika, 2005, t. 6, Nr. 3.
36. Dikčius R. Turta areštavo, nors tam neturėjo teisinio pagrindo. // AAM Aktualijos, 2005 06 20 Nr.23 (359).
37. Klimas T. Delspinigiai. // AAM Aktualijos, 2006 10 02 Nr.37 (421).
38. Majauskas P. Mokesčių administravimo įstatymas (2). Sankcijų taikymas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2004. Nr.9.
39. Šidlauskas A. Įkeitimas. // AAM Aktualijos, 2005 10 03 Nr.37 (373).
40. VMI prie FM. Apie prekybininkų įregistravimą Registruotų prekybininkų sąrašė. Leidinys, 2006 09 18.
41. Akcizų mokesčio naujovės // Sąskaitųba. 2004-05-01 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1002448>; prisijungimo laikas 2006 10 25.
42. Atleidimas nuo baudų ir delspinigių pagal Mokesčių administravimo įstatymą // Mokesčių žinios. 2005, Nr.16 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10020954>; prisijungimo laikas 2006 10 25.
43. Bakučionis T. Mokesčių politika Socialdemokratų sąjungos vertinimu. Pranešimas perskaitytas 2005-04-23 SDMI konferencijoje „Mokesčių politika Lietuvoje“ // <http://www.lsd.lt/documents/T.Bakucionis%20pranesimas%20apie%20mokescius2.doc>; prisijungimo laikas 2006 05 24.
44. Pakalnytė E. Jei įmonė turi skolų biudžetui // Mokesčių žinios. 2005, Nr. 41 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10127717>; prisijungimo laikas 2006 10 25.



45. Miniotaitė M. Mokesčių administravimas ant permainų slenkščio // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003 12 05 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1002885>; prisijungimo laikas 2006 10 15.
46. Mokesčių administravimo naujovės // Juristas. 2004 03 05 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1002826>; prisijungimo laikas 2006 10 25.
47. Mokesčių administravimas // Sąskaityba. 2005, Nr.4 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10123403>; prisijungimo laikas 2006 10 25.
48. Šimašius R. Mokesčių konkurencija ir Lietuvos mokesčių politika // [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/mokesciu\\_konkurencija\\_ir\\_lietuvos\\_mokesciu\\_politika/903](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/mokesciu_konkurencija_ir_lietuvos_mokesciu_politika/903), prisijungimo laikas 2006 02 11.
49. Šimašius R. Reikalingas mokesčių mažinimas, o ne perstumdyimas // [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/reikalingas\\_mokesciu\\_mazinimas\\_o\\_ne\\_perstumdyimas/1599](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/reikalingas_mokesciu_mazinimas_o_ne_perstumdyimas/1599), prisijungimo laikas 2006 02 11.
50. Trumpa U. Lietuva neturi nusileisti pažangių reformų šalims // [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/lietuva\\_neturi\\_nusileisti\\_pazangiu\\_reformu\\_salims/1511](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/lietuva_neturi_nusileisti_pazangiu_reformu_salims/1511), prisijungimo laikas 2006 02 11.
51. Trumpa U. Maži mokesčiai – papildomi svertai konkuruoti // [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/mazi\\_mokesciai\\_papildomi\\_svertai\\_konkuruoti/1475](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/mazi_mokesciai_papildomi_svertai_konkuruoti/1475), prisijungimo laikas 2006 02 11.
52. Varneckienė M. Permainos, kurių laukėme // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1002881> , prisijungimo laikas 2006 05 20.
53. Vainienė R. Ką žada naujasis Mokesčių administravimo įstatymas// 2003 10 20 [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/ka\\_zada\\_naujasis\\_mokesciu\\_administravimo\\_istatymas/1426](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/ka_zada_naujasis_mokesciu_administravimo_istatymas/1426); prisijungimo laikas 2006 09 02.
54. Žukienė E. Jei pažeidėte mokesčių įstatymus... // Mokesčių žinios. 2005, Nr. 1-2 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10117082>; prisijungimo laikas 2006 10 25.
55. Valstybės kontrolė. 2003 08 29 Valstybinio audito ataskaita Nr.8000-1/2/5/6/7/8// [http://www.vkontrole.lt/veikla\\_ataskaitos\\_archyvas.php?v](http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos_archyvas.php?v); prisijungimo laikas 2006 08 02.
56. Palijanskas M. Naujos mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, jų priėmimo politinis ir teisinis kontekstas. Mokslinė-praktinė konferencija „Mokesčių sistemos reforma Lietuvoje“. Vilnius, LTU, 2001 m. rugsėjo 28 d.
57. Turto areštas ir įmonės veikla //tarptautinės konferencijos “[Ekonomika ir vadyba’ 2001. Aktualijos ir metodologija](#)” medžiaga. Kaunas 2001.

58. Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados (2) // <http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai%20darbai/mokesciu%20administravimo%20istatymo%20projekto%20analize%20ir%20isvados%202/1563>; prisijungimo laikas 2006 09 02.
59. Teisės projektų ir tyrimų centro išvados dėl LR Mokesčių administravimo įstatymo projekto IXP-3196(2SP)// <http://www.versloasociacija.lt/vbt/siunciami/1%20priedas.doc>; prisijungimo laikas 2006 09 12.
60. Law Offices of Valters Gens. Tax & legal services. // [http://www.liaa.gov.lv/eng/invest/business\\_guide/Tax/](http://www.liaa.gov.lv/eng/invest/business_guide/Tax/); prisijungimo laikas 2006 09 10.
61. Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004) // <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-02-11.
62. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD countries: Comparative Information Series (2006) // <http://www.oecd.org/dataoecd/47/49/37363448.pdf>; prisijungimo laikas 2006 08 01.
63. Sawicky Max B. Do it yourself tax cuts. The Crisis in U.S. Tax Enforcement // <http://www.epinet.org/briefingpapers/160/bp160.pdf>, prisijungimo laikas 2006 05 20.
64. Vazquez J.M., McNab R.. The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. International Studies Program, Working Paper 00-1 // <http://isp-aysps.gsu.edu/papers/ispwp0001.pdf>; prisijungimo laikas 2006 09 10.

## SANTRAUKA

**Darbo pavadinimas:** Mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo būdų vaidmuo mokesčių administravimo procese.

**Pagrindinės sąvokos:** mokestis, mokestinė prievolė, mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai, delspinigiai, turto areštas, nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išmokėjimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos, hipoteka (įkeitimas), laidavimas (garantija).

Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų sąvoka nėra visiškai nauja Lietuvos mokesčių administravimo procese - jie buvo naudojami ir anksčiau, tačiau senos redakcijos LR mokesčių administravimo įstatyme buvo įtvirtinta tik mokestinių prievolių išieškojimo įvykdymo užtikrinimo samprata. Nuo 2004 05 01 įsigaliojusiam LR mokesčių administravimo įstatyme įvertinta ir mokestinių prievolių įvykdymo būdų reikšmė mokesčių administravimo procese, jie susisteminti ir apjungti į vieną grupę.

Temos aktualumą pabrėžia nenuginčijamas faktas, kad mokesčiai sudaro esminę valstybės biudžeto dalį. Kadangi mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų taikymas dažniausiai susijęs su pavojumi ar rizika, kad mokesčių mokėtojas laiku neįvykdys savo prievolių, todėl pagrindinė jų funkcija – užtikrinti mokesčių sumokėjimą į biudžetą – tampa ypač svarbi mokesčių administravimo procese. Be minėtos, užtikrinimo būdai gali atlikti ir skatinamąją funkciją, nepaisant to, kad įgyvendinami mokesčių administratoriui duodant valdingus nurodymus.

Darbe analizuojama mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo būdų samprata, jų taikymo specifika, lyginamos šiuo metu galiojančio ir prieš tai galiojusio MAĮ nuostatos, išskiriamos probleminės sritys. Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdus reglamentuoja keletas įstatymų bei daugybė poįstatyminių teisės aktų, todėl teisinis reguliavimas tampa pernelyg painus ir sudėtingas. Darbe siūloma patobulinti sąvokas, supaprastinti mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų reglamentavimą bei įgyvendinimą nustatančias taisykles ir tvarką. Taip pat nagrinėjamos skirtingų autorių nuomonės dėl mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdų taikymo bei apžvelgiama ir kitų šalių patirtis, naudojant mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemones mokesčių administravimo procese.

## SUMMARY

**Subject:** The role of tax enforcement methods in tax administration process.

**Key words:** tax, tax duty, tax enforcement methods, interest, attachment of property, bank account freeze, mortgage, pledge, guarantee.

The concept of tax enforcement methods is not absolutely new in Lithuania tax administration process – they were used earlier although in late edition of Tax administration act there was exaction of tax duties enforcement defined. Since enactment of Tax administration act of 2004 05 01 the import of tax enforcement methods for tax administration process was valued, they were systematized and assorted in one group.

The great relevance of subject can be highlighted by incontrovertible fact that taxes makes the biggest influence on budget structure. As well as use of tax enforcement methods is often associated with danger or risk that tax payers will not fulfill their duties on time, their main function– to ensure taxes to be paid to budget – becomes very important for tax administration process. Aside above mentioned, tax enforcement methods can also have motive power, despite they are implemented by imperious orders of tax authority.

This research work analyzes the concept of tax enforcement methods, their practice particularity, also compares concepts related with tax enforcement of late edition and efectual for now Tax administration acts, defines the problematic keys. There are several acts and many decrees wich regulates the tax enforcement methods, so legal regulations is quite intricate and complex. The author suggests to improve conceptions, simplify regulation, canons and rulings of tax enforcement methods. Also other views on use of methods of tax enforcement are approached and survey of situation in other countries is presented.

## PRIEDAS NR.1

Nepriemokos ir išieškojimo struktūros analizės lentelės  
Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos

### AVMI taikyti mokesčių prievolių užtikrinimo būdai ir išieškojimo veiksmai

Mokesčių prievolių užtikrinimo būdai ir išieškojimo veiksmai	2005 m. I ketv.		2005 m. II ketv.		2005 m. III ketv.		2005 m. IV ketv.		2005 m. iš viso	
	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.
<b>Areštuotas turtas</b>	19.871,9	238	19.981,9	167	15.407,6	183	18.726,0	220	73.987,4	808
<b>Areštuotos piniginės lėšos</b>	17,6	4	13,5	1	73,4	1	0,0	0	104,5	6
<b>Nurodymai kreditui įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervestimą iš mokesčių mokėtojų sąskaitų</b>		785		679		868		913		3.245
<b>Hipoteka ir įkeitimas</b>	651,6	7	388,6	3	605,2	3	82,4	1	1.727,8	14
<b>Priverstinė hipoteka</b>	994,9	1	170,0	1	0,0	0	0,0	0	1.164,9	2
<b>Laidavimai ir garantijos</b>	140,0	1	0,0	0	0,0	0	162,5	1	302,5	2
<b>Išsiųsti raginimai</b>	18.760,3	111	11.421,2	286	3.559,6	116	7.042,6	361	40.783,7	874
<b>Išsiųsti priminimai</b>	51.182,4	5.949	81.682,9	19.936	53.930,4	8.739	65.823,4	7.741	252.619,1	42.365
<b>Apsilankymai pas skolininkus</b>		172		125		131		190		618
<b>Kvietimai atvykti</b>		1.139		1.145		1.183		798		4.265
<b>Priimti sprendimai išieškoti mokesčią nepriemoką iš banko sąskaitose esančių lėšų</b>	57.876,6	3.067	54.394,5	3.852	60.074,7	5.048	67.652,8	4.712	239.998,6	16.679
<b>Priimti sprendimai išieškoti mokesčią nepriemoką iš turto</b>	15.775,5	594	20.800,4	1.451	24.370,0	2.753	30.243,0	2.263	91.188,9	7.061

\* - sumos šiame stulpelyje nurodomos tūkstančiais litų.

## PRIEDAS NR. 2

Nepriemokos ir išieškojimo struktūros analizės lentelės  
Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos

### AVMI taikyti mokesčių prievolių užtikrinimo būdai ir išieškojimo veiksmai

Mokesčių prievolių užtikrinimo būdai ir išieškojimo veiksmai	2006 m. I ketv.		2006 m. II ketv.		2006 m. III ketv.		2006 m. IV ketv.		2006 m. iš viso	
	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.	suma*	atv. sk.
	<b>Areštuotas turtas</b>	20.396,9	231	17.592,8	204	33.202,4	136			71.192,1
<b>Areštuotos piniginės lėšos</b>	657,8	1	1,1	1	589,3	3			1.248,2	5
<b>Nurodymai kreditui įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojų sąskaitų</b>		1.040		746		763				2.549
<b>Hipoteka ir įkeitimas</b>	284,5	1	200,0	1	0,0	0			484,5	2
<b>Priverstinė hipoteka</b>	34,9	1	1.701,0	1	0,0	0			1.735,9	2
<b>Laidavimai ir garantijos</b>	164,3	1	163,5	1	0,0	0			327,8	2
<b>Išsiųsti raginimai</b>	19.978,0	105	8.971,2	43	7.431,5	44			36.380,7	192
<b>Išsiųsti priminimai</b>	68.842,2	25.710	70.160,7	13.406	64.130,7	5.925			203.133,6	45.041
<b>Apsilankymai pas skolininkus</b>		120		94		88				302
<b>Kvietimai atvykti</b>		2.745		2.639		2.310				7.694
<b>Priimti sprendimai išieškoti mokesčią nepriemoką iš banko sąskaitose esančių lėšų</b>	65.467,4	4.230	49.964,3	4.433	56.306,0	3.403			171.737,7	12.066
<b>Priimti sprendimai išieškoti mokesčią nepriemoką iš turto</b>	34.339,6	2.199	61.912,5	2.793	23.036,2	3.092			119.288,3	8.084

\* - sumos šiame stulpelyje nurodomos tūkstančiais litų.

## PRIEDAS NR. 3

### AVMI deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus priskaičiuotos mokestinės nepriemokos išieškojimo įvykdymas

tūkst. Lt

Deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus priskaičiuotos mokestinės nepriemokos išieškojimo įvykdymas	Išieškota per 2005 m. I ketv.			Išieškota per 2005 m. II ketv.			Išieškota per 2005 m. III ketv.			Išieškota per 2005 m. IV ketv.		
	Iš viso:	iš jų:		Iš viso:	iš jų:		Iš viso:	iš jų:		Iš viso:	iš jų:	
		PVM	GPM (d.s.)		PVM	GPM (d.s.)		PVM	GPM (d.s.)		PVM	GPM (d.s.)
<b>Mokestinė prievolė įvykdyta po išieškojimo užtikrinimo būdų taikymo iš viso:</b>	24945.9	12033	4888.5	17217.7	8668.1	5670.2	16740	9932	4120.6	25486.1	11997	6789.9
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	19281.7	10651	4805.7	15727.9	7633.9	5636.2	15105	8621	3925.4	24578.9	11342	6769
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	5664.2	1381.2	82.8	1489.8	1034.2	34	1634.8	1311	195.2	907.2	655.2	20.9
<b>Išieškota iš bankų sąskaitose esančių lėšų iš viso:</b>	26956.4	16808	4066	30020.3	19333	5052.5	29696	18748	5974.8	36785.3	20138	6226.9
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	26778.7	16724	4045.8	29521.9	19035	5040.3	29615	18716	5955.6	36472.8	20037	6205.4
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	177.7	84	20.2	498.4	298.3	12.2	81.3	31.6	19.2	312.5	100.9	21.5
<b>Pagal VMI sprendimus išieškota ne ginčo tvarka iš turto:</b>	3112.7	1156.2	156.4	2425.6	798.6	116.1	1453.4	532.9	220.3	2456.1	881	327.3
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	2900.2	1095.3	137.7	1612.9	673.1	109.6	1309.4	483.6	204.9	2161.7	726.1	325.5
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	212.5	60.9	18.7	812.7	125.5	6.5	144	49.3	15.4	294.4	154.9	1.8
<b>Kitais būdais iš viso:</b>	112829	58918	23771	107689	52177	27443.7	97080	52778	20228.9	124840	61981	22818.4
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	107490	56099	23522.8	101691	48972	26882	89923	49458	19244.3	118410	58545	21645.1
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	5338.7	2818.9	248.2	5997.7	3204.9	561.7	7157.4	3320	984.6	6429.7	3436.2	1173.3
<b>Bankrutuojančių / bankrutavusių / restruktūrizuojamų iš viso:</b>	2596.5	981.3	368.3	3094.2	761.9	551.6	6633.6	1405	698	909.4	144.4	474.3
iš jų: <i>išieškota nepriemoka susidariusi iš einamosios veiklos</i>	774	368	280.6	695.4	98.6	465.2	1126.2	355.9	511.8	752.7	112.2	450.1
<i>įplaukos iš kreditorinių reikalavimų tenkinimo</i>	1822.5	613.3	87.7	2398.8	663.3	86.4	5507.4	1049	186.2	156.7	32.2	24.2
<b>Sumokėta pagal mokestinės paskolos sutartis iš viso:</b>	7897.9	1233.1	3433.6	8580.1	1826.5	4734.1	6915.1	1529	4064.6	19008.3	2558.8	14522.6
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	7235.6	950.7	3360.1	7893.7	1480.1	4637.1	6032.8	1271	3961.9	17804.5	1969.4	14398.6
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	662.3	282.4	73.5	686.4	346.4	97	882.3	258.5	102.7	1203.8	589.4	124
<b>AVMI iš viso:</b>	178338	91129	36683.8	169027	83565	43568.2	158518	84924	35307.2	209485	97700	51159.4

## PRIEDAS NR. 4

Nepriemokos ir išieškojimo struktūros analizės lentelės  
Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos

### AVMI deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus priskaičiuotos mokesinės nepriemokos išieškojimo įvykdymas

tūkst.  
Lt

Deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus priskaičiuotos mokesinės nepriemokos išieškojimo įvykdymas	Išieškota per 2006 m. I ketv.			Išieškota per 2006 m. II ketv.			Išieškota per 2006 m. III ketv.			Išieškota per 2006 m. IV ketv.		
	Iš viso:	iš jų:		Iš viso:	iš jų:		Iš viso:	iš jų:		Iš viso:	iš jų:	
		PVM	GPM (d.s.)		PVM	GPM (d.s.)		PVM	GPM (d.s.)		PVM	GPM (d.s.)
<b>Mokestinė prievolė įvykdyta po išieškojimo užtikrinimo būdų taikymo iš viso:</b>	18953.5	11201.2	6198.8	23346.5	13882.2	7473.7	15621.7	9523.3	5168.5			
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	17776.9	10143.8	6193.6	19953.7	10594.2	7459	14974.1	9117.9	5061			
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	1176.6	1057.4	5.2	3392.8	3288	14.7	647.6	405.4	107.5			
<b>Išieškota iš bankų sąskaitose esančių lėšų iš viso:</b>	36378.3	24603.1	6404.5	34361.6	22721.6	7588.8	32795.6	22320	7367.5			
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	35825.8	24199.5	6376.3	34013.7	22558.5	7506.7	32496.1	22179	7290.5			
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	552.5	403.6	28.2	347.9	163.1	82.1	299.5	140.7	77			
<b>Pagal VMI sprendimus išieškota ne ginčo tvarka iš turto:</b>	2377.8	664.5	664.4	2973.3	1238.7	450.5	1822.2	683.5	260.4			
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	1975.1	579.3	633.1	2323.2	998.5	416.9	1633.7	611.9	251			
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	402.7	85.2	31.3	650.1	240.2	33.6	188.5	71.6	9.4			
<b>Kitais būdais iš viso:</b>	166561	82211.1	24669.6	106044	61086.3	18730.8	112830	64825	22349.6			
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	149362	77967	23989.6	101850	58780.7	18298.7	106387	60801	21641.2			
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	17199.2	4244.1	680	4194.5	2305.6	432.1	6443	4023.9	708.4			
<b>Bankrutuojančių / bankrutavusių / restruktūrizuojamų iš viso:</b>	988.5	182	691.4	2166.7	696.8	665.8	2147	344.6	1257.8			
iš jų: <i>išieškota nepriemoka susidariusi iš einamosios veiklos</i>	776.8	72.5	620.5	781.4	97.4	402.1	913.7	24.2	436.9			
<i>įplaukos iš kreditorinių reikalavimų tenkinimo</i>	211.7	109.5	70.9	1385.3	599.4	263.7	1233.3	320.4	820.9			
<b>Sumokėta pagal mokesinės paskolos sutartis iš viso:</b>	10212.8	1472.2	3518	18773.6	1648.7	14793.4	5025.4	950.9	2381.7			
iš jų: <i>deklaruojamų mokesčių</i>	9189.1	1245.7	3400.5	17712.3	1339.1	14691.9	4165.6	743.4	2282.7			
<i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>	1023.7	226.5	117.5	1061.3	309.6	101.5	859.8	207.5	99			
<b>AVMI iš viso:</b>	235472	120334	42146.7	187666	101274	49703	170242	98647	38785.5			





## PRIEDAS NR. 5

### Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių naudojimas užsienio šalyse

Šalis	Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas	Paskolos sutartis dėl nepriemokos	Mokestinės nepriemokos perėmimas	Išvykimo į užsienį apribojimas	Turto areštas	Veiklos Sustabdymas/ licenzijos atėmimas	Mokestinės nepriemokos nurašymas iš asmens sąskaitos	Mokestinė nepriemokos išieškojimas iš skolininko turto	Valstybės išmokų sustabdymas skolininkui	VMI patvirtinimas apie atsiskaitymą su biudžetu sudarant sutartis su valstybe	Draudimas skolininkams sudaryti sutartis su valstybe	Skolininkams neteikiamos valstybinės paslaugos	Skolos perkėlimas įmonių direktoriams	Skolininkų paviešinimas	Įmonės bankroto iniciavimas
Australija	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip *
Austrija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip
Belgija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Ne	Ne	Taip	Ne	Taip *
Kanada	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip *	Ne	Taip	Taip *	Taip	Ne	Ne	Ne	Taip *	Ne	Taip *
Čekijos Resp	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Taip *
Danija	Taip	Taip	Taip	Taip *	Taip *	Taip *	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip *
Suomija	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip *	Taip	Taip
Prancūzija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Ne	Taip *	Ne	Taip *
Vokietija	Taip	Taip	Taip	Taip *	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip *
Graikija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	-	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip
Vengrija	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Taip	Taip *
Islandija	Ne	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip	Ne	Taip
Airija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip *	Ne	Taip	Taip	Ne	Taip *	Ne	Taip
Italija	Ne	Taip	Taip	Ne	Taip *	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne
Japonija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Ne	Ne	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne
Korėja	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Ne	Ne	Taip	Taip	Ne
Liuksemburgas	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip
Meksika	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip *	Taip	Ne	Ne	Taip	Ne	Taip
Nyderlandai	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Ne	Taip	Ne	Ne	Taip	Ne	Taip
Naujoji Zelandija	Taip	Taip	Taip	Taip *	Taip *	Ne	Taip	Taip *	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip *	Ne	Taip *

Norvegija	Taip	Taip	Taip	Taip *	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Taip	Ne	Taip
Lenkija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Taip
Portugalija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Ne
Slovakija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip
Ispanija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip *
Švedija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip
Šveicarija	Taip	Taip	Taip *	Ne	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip *	Taip	Ne	Ne	Taip	Ne	Taip *
Turkija	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip
Didžioji Britanija	Taip	Taip	Taip *	Ne	Taip	Ne	Taip *	Taip *	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip	Ne	Taip *
JAV / 1	Taip	Taip	Taip	Taip *	Taip *	Taip *	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip
Argentina	Taip	Ne	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip
Brazilija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne
Čilė	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Ne	Ne	Taip	Taip
Kinija	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip
Latvija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	-	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip
Slovėnija	Taip	Taip	Taip	Ne	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip

\*Su teismo sankcija

Duomenys iš Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD countries: Comparative Information Series (2006) // <http://www.oecd.org/dataoecd/47/49/37363448.pdf>