

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

ELVIJA SOSULINAITĖ

MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ
VYKDYMO KONTROLĖ

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

lekt. Nerijus Genys

VILNIUS, 2010

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

MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ
VYKDYMO KONTROLĖ

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S102

Konsultantas

prof. dr. A. Miškinis

2010 12

Vadovas

lekt. N. Genys

2010 12

Recenzentas

Atliko

FNTmns9-01 gr. stud.

Elvija Sosulinitė

2010 12

VILNIUS, 2010

TURINYS

| | |
|---|----|
| TURINYS..... | 3 |
| ĮVADAS..... | 4 |
| 1. MOKESTINĖS PRIEVOLĖS KATEGORIJOS ANALIZĖ..... | 6 |
| 2. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTROLĖS ESMĖ BEI SVARBA..... | 25 |
| 3. „PAGRINDINIŲ“ MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTROLĖS RŪŠYS | 29 |
| 3.1. Mokestinis patikrinimas | 29 |
| 3.1.1. Mokesčių administratoriui nustatyti ribojimai mokestinio patikrinimo procese | 30 |
| 3.2. Mokestinis tyrimas | 39 |
| 3.3. Mokestinio tyrimo kontrolės procedūros taikymo problemos | 43 |
| 4. „PAPILDOMŲ“ MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTROLĖ | 45 |
| IŠVADOS..... | 52 |
| LITERATŪRA..... | 53 |
| ANOTACIJA | 56 |
| ANOTATION | 57 |
| SANTRAUKA | 58 |
| SUMMARY | 59 |

ĮVADAS

Mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas. Nuo seniausių laikų žinoma, kad mokesčiai yra finansinis šaltinis, duodantis lėšų atlikti įvairias valstybės funkcijas - apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, socialinės plėtros, administravimo ir pan. Taigi, mokesčiai yra būtinas kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindas. Socialinis – ekonominis mokesčių vaidmuo yra išreiškiamas per jų funkcijas. Viena iš tokių funkcijų yra fiskalinė, kuri pasireiškia tuo, jog nacionalinio biudžeto pajamos pagrindinai formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema.

Kadangi mokesčiai yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, valstybė yra suinteresuota juos surinkti nustatytais terminais ir tam tikro dydžio. Dėl to didelis valstybės dėmesys turi būti skiriamas mokestinės prievolės bei šios prievolės vykdymo kontrolės įstatyminiam reglamentavimui.

Mokestinės prievolės kategorija LR Mokesčių administravimo yra siejama su pareiga teisingai apskaičiuoti ir laiku mokėti valstybės nustatytus mokesčius. Atkreiptinas dėmesys, jog šalia minėtų pareigų teisingai apskaičiuoti mokestį bei laiku jį sumokėti, egzistuoja ir kitos mokesčių mokėtojui nustatytos mokestinės pareigos, tačiau tiek įstatyminiame tiek ir moksliniame lygmenyje apie šių pareigų priskyrimą mokestinės prievolės kategorijai nėra kalbama. Be to, kadangi mokestinė prievolė yra suprantama kaip pareigų teisingai paskaičiuoti mokestį bei jį sumokėti į biudžetą visuma, šių prievolių kontrolė atitinkamai yra nagrinėjama tik apimant mokestinio tyrimo bei patikrinimo institutus.

Atsižvelgiant į tai, kad mokestinės prievolės institutas tiek įstatyminiame lygmenyje tiek ir moksliniuose darbuose yra labai menkai išnagrinėtas, o pats nagrinėjimas neretai apsiriboja mokestinės prievolės tik kaip nustatyto mokesčio teisingu apskaičiavimu ir jo sumokėjimo į valstybės biudžetą supratimu, neanalizuojant kitų mokesčių mokėtojui nustatytų pareigų kaip galimų priskirti mokestinės prievolės kategorijai, šiame darbe siekiama išsamiai išanalizuoti mokestinės prievolės turinį bei atitinkamai plačiau išnagrinėti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolės apimtį.

Taigi šiame darbe bus siekiama į mokestinės prievolės institutą pažvelgti plačiau nei jis dabar suprantamas įstatyminiu bei moksliniu lygiu, taipogi atskleisti kitų LR Mokesčių administravimo įstatyme nustatytų mokestinių pareigų vietą mokestinės kategorijos apimtyje. Atitinkamai bus bandoma plačiau pažvelgti ir į mokestinių prievolių vykdymo kontrolės apimtį.

Atskleidus pasirinktos magistro baigiamojo darbo temos aktualumą ir naujumą, galima suformuluoti **tyrimo problemą**: mokestinės prievolės kategorijos nepakankamai aiškus reglamentavimas, sąlygoja per siaurą šios prievolės kontrolės supratimą. Taigi šio magistro baigiamojo darbo **tyrimo tikslas** – ištyrus mokestinės prievolės kategorijos ypatumus, atskleisti mokestinės kontrolės apimties ribas. Išsikeltam tikslui pasiekti nustatomi tokie **tyrimo uždaviniai**:

- Išanalizuoti sąvokas „pareiga“ bei „prievolė“;
- Išanalizuoti mokestinės prievolės bei mokesčių mokėtojų pareigos sampratų ypatumus;
- Atskleisti mokestinės prievolės sampratą;
- Atskleisti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolės apimtį ribas.

Tyrimo objektas – teisiniai santykiai kylantys realizuojant mokestinių prievolių vykdymo kontrolę.

Iškeliama tokia šio magistro baigiamojo darbo **tyrimo hipotezė** – nepakankamas mokestinės prievolės ir mokesčių mokėtojų pareigų sąvokų atribojimas, sąlygoja mokestinės kontrolės turinio siaurinimą.

Siekiant tinkamai atskleisti šio magistro baigiamojo darbo temą ir pasiekti užsibrėžtą tyrimo tikslą, darbe taikyti šie pagrindiniai **tyrimo metodai**: sisteminės analizės, lyginamasis, loginės dedukcijos, apibendrinimo, lingvistinis, istorinis.

Magistro baigiamojo darbo struktūra. Magistro baigiamąjį darbą sudaro įvadas, keturios dalys – „Mokestinės prievolės kategorijos analizė“, „Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių kontrolės esmė bei svarba“, „„Pagrindinių“ mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolės rūšys“, „„Papildomų“ mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolė“, bei išvados. Darbo pabaigoje pateikiamas naudotos literatūros sąrašas, magistro baigiamojo darbo anotacija lietuvių ir anglų kalbomis bei viso magistro baigiamojo darbo santrauka lietuvių ir anglų kalbomis.

1. MOKESTINĖS PRIEVLĖS KATEGORIJOS ANALIZĖ

Nagrinėdami šio darbo temą „Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolė“, visu pirma turime apibrėžti, kas yra būtent mokestinė prievolė bei koks yra šios prievolės turinys (sudėtinės dalys). Pastebėtina, jog termino „mokestinė prievolė“ turinio apibrėžimas tiesiogiai įtakoja šios prievolės kontrolės turinį, t.y. atsižvelgiant į tai kaip yra suprantama mokestinė prievolė, atitinkamai yra nagrinėjama ir šios prievolės kontrolė. Taigi norint tinkamai išnagrinėti mokestinių prievolių vykdymo kontrolės turinį, neišvengiamai pirmiausiai būtina išnagrinėti mokestinės prievolės instituto ypatumus.

Autoriai, nagrinėjantys mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolę, paprastai apsiriboja mokestinės prievolės instituto supratimu, koks jis yra pateiktas LR Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 18 dalyje. Todėl atitinkamai minėta kontrolė yra apibrėžiama tik kaip mokesčių administratoriaus vykdomas mokestinis tyrimas bei patikrinimas.

Autorės nuomone, šiuo metu galiojantis LR Mokesčių administravimo įstatymas mokestinės prievolės kategoriją apibrėžia nepakankamai išsamiai ir aiškiai. Nagrinėjant įstatymą sistemiškai, kyla klausimų dėl šios prievolės turinio ypatybių, konkrečiau, iškyla keblumų dėl pareigų įtvirtintų kaip mokestinės prievolės kategorijos sudėtinų dalių atskyrimo nuo kitų tame pačiame įstatyme įtvirtintų mokesčių mokėtojų pareigų. Todėl žemiau yra pateikiama LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos mokestinės prievolės kategorijos analizė, tikslu visapusiškai bei išsamiai apibrėžti šių prievolių kontrolės turinį.

Šiuo metu galiojančiame LR Mokesčių administravimo įstatyme yra įtvirtinta mokestinės prievolės kategorija, kuri laikytina tiesiogiai susijusi ir papildanti mokesčio kategoriją¹. Minėto įstatymo norma, apibrėžianti mokestinės prievolės institutą, yra suformuluota taip: „**Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesť, laiku sumokėti mokesť bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu**“². Kaip matyti iš nurodytos įstatyminės formuluotės mokestinės prievolės vykdymas yra siejamas su mokesčio mokėtojo pareigomis: 1) teisingai apskaičiuoti mokesť; 2) laiku sumokėti mokesť bei su juo susijusias sumas į valstybės biudžetą; 3) vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Galima teigti, jog LR Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės vykdymas yra išreiškiamas per tam tikrų pareigų atlikimą t.y. mokestinė prievolė yra vertinama kaip mokesčių

¹ Sudavičius B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas // Teisė. 2007, Nr. 62. P. 104.

² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. 18 str. 2d.

mokėtojo atitinkamų pareigų rinkinys³. Būtina pažymėti, jog mokesčių mokėtojų pareigų įtvirtinimui yra skirtas taipogi atskiras LR Mokesčių administravimo įstatymo 40 str.

Iš nurodyto matome, jog įstatymų leidėjas LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtindamas mokestinės prievolės kategoriją, ją apibrėžia per tam tikrų konkrečių mokesčių mokėtojo pareigų visumą. Tačiau iškyla pagrįstas klausimas, kodėl tik tam tikros konkrečios mokesčių mokėtojo pareigos priskirtinos mokestinės prievolės kategorijai, o tuo tarpu kituose įstatymo straipsniuose įtvirtintos mokesčių mokėtojo pareigos nėra įvardijamos kaip mokestinės prievolės instituto dalys. Taigi kyla neaiškumas, ar LR Mokesčių administravimo įstatyme per pareigų visumą įtvirtintas mokestinės prievolės institutas apima tame pačiame įstatyme nustatytas kitas mokesčių mokėtojų pareigas ir ar šios pareigos gali būti priskirtinos mokestinės prievolės kategorijai.

Norint tinkamai išnagrinėti mokestinės prievolės kategoriją įtvirtintą LR Mokesčių administravimo įstatyme ir to pasėkoje tinkamai apibrėžti mokestinių prievolių kontrolės turinį, yra būtina išnagrinėti tam tikrų mokestinių pareigų priskirimo mokestinės prievolės kategorijai problemą. Todėl iškyla būtinybė iširti kuo viena nuo kitos skiriasi sąvokos „prievolė“ bei „pareiga“, ar šios sąvokos yra konkuruojančios ar pakeičiančios vieną kitą, taigi ar galimas mokestinės prievolės termino priskirimas taipogi tam tikroms mokesčių mokėtojo pareigoms. Tad esminį šio skyriaus klausimą galime suformuluoti taip: ar atsižvelgiant į tai, kad mokestinės prievolės kategorija LR Mokesčių administravimo įstatyme yra apibrėžta per atitinkamų pareigų visumą, galima mokestinės prievolės kategorijai priskirti taipogi kitas LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas pareigas?

Norint atsakyti į minėtą klausimą neabejotinai būtina nuodugniai iširti prievolės bei pareigos sąvokas - jų kilmę bei supratimą lingvistiškai, jų vartojimo ypatumus tiek privatinės tiek ir viešosios teisės srityse bei teisės mokslininkų darbuose. Šis ištyrimas turėtų būti pagrindas prievolės atskyrimo nuo pareigos išgryninimui bei kylančiam neaiškumui dėl minėtų sąvokų vartojimo LR Mokesčių administravimo įstatyme pašalinimui, o viso to pasėkoje ir paties termino „mokestinė prievolė“ tinkamam bei išsamiam apibrėžimui.

Analizuojant tam tikras sąvokas, būtina atkreipti dėmesį į tai, jog tam tikras žodis vartojamas skirtinguose kontekstuose gali turėti kelias reikšmes, todėl gali būti suprantamas skirtingai. Tad susidaro situacija, kai tam tikra sąvoka buitinėje bei specialiojoje kalboje (pvz. teisinėje) yra vartojama skirtingomis reikšmėmis. Žodžio prasmė taip pat gali skirtis ir atsižvelgiant į teisės šaką, kur jis yra vartojamas, - civilinėje teisėje tas pats teisės terminas gali turėti vienokią, o viešojoje - kitokią prasmę⁴. Taigi išsamiam sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ reikšmių atskleidimui yra būtina analizuoti šias sąvokas įvairiais aspektais bei kuo platesniame kontekste.

³ Sudavičius B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas // Teisė. 2007, Nr. 62. P. 104.

⁴ Mikelėnas V. Prievolių teisė: Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 2002. P. 16.

Nagrinėjant žodžius „pareiga“ bei „prievolė“ lingvistiškai pastebime, jog šie žodžiai yra tarsi sutapatinami ir jų reikšmės apibrėžiamos vienodai. Antai lietuvių kalbos žodyne žodis „prievolė“ apibūdinamas *kas privaloma, reikia atlikti*⁵, tuo tarpu žodis „pareiga“ apibrėžiamas akcentuojant tuos pačius aspektus - *tai, kas būtina, privaloma atlikti; darbas, veiksmas, susijęs su tarnyba, apsiėmimu, pažadu; priedermė*⁶. Pastebėtina, jog Valstybinė lietuvių kalbos komisija nurodo, jog pareiga yra *praktinė sąžinės išraiška elgesį ar veiklą grindžiant socialinėmis, moralinėmis, teisinėmis normomis. Pareigos vykdymas visada vertinamas kaip garbingas veiksmas, tačiau garbingumą gali patvirtinti tik vidiniai, labai humaniški ir socialūs motyvai. Pareigingumo ugdymas – vienas iš svarbiausių pilietinės, visuomeninės asmenybės ugdymo uždavinių*⁷. Prievolė minėtos komisijos yra apibrėžiama kaip *privalomas vykdyti konkretus visuomeninis, ekonominis ar kultūrinis įpareigojimas*⁸. Iš tokio Valstybinės lietuvių kalbos komisijos nagrinėjamų sąvokų išaiškinimo pastebėtina, jog prievolės sąvoka yra aiškinama tarsi griežčiau nei sąvoka „pareiga“ - prievole išreiškiamas tam tikras įpareigojimas, o tuo tarpu pareiga yra vertinama tik kaip sąžinės išraiška.

Nagrinėjamos sąvokos užsienio kalbose taipogi kaip ir lietuvių kalboje turi taip pat skirtingas lingvistines išraiškas. Kaip pavyzdžiai pateiktini tokie atskyrimai : anglų kalboje: pareiga – duty, prievolė – obligation; vokiečių kalboje: pareiga – Pflicht, prievolė – Verpflichtung, Obligation; prancūzų kalboje: pareiga - devoir, prievolė – obligation; rusų kalboje: pareiga - долг , prievolė - обязанность .

Nagrinėjant bet kurias sąvokas taipogi būtina ištirti jų atsiradimo ypatybes. Tad išnagrinėsime ir sąvokų „pareiga“ ir „prievolė“ atsiradimo istoriją.

Pirmiausiai kalbant apie žodžio „prievolė“ kilmę pažymėtina, jog šios sąvokos atsiradimas yra tiesiogiai siejamas su civilinės teisės šaka. Žodis „prievolė“ yra kildinamas iš lotynų kalbos žodžio *obligatio* – surišimas, sukaustymas⁹. Pasak Valentino Mikelėno (2002) pirmojo prievolės, kaip teisinės sąvokos, apibrėžimo autorystė priskiriama Justinianui.¹⁰ Kiti teisės šaltiniai taipogi nurodo, jog geriausiai prievolės esmė atskleidžiama Justiniano Institucijose: *„Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura“* (prievolė yra teisiniai pančiai, kuriais mes pagal savo valstybės įstatymus priverčiame ką nors vykdyti)¹¹.

Taigi sąvokos „prievolė“ kaip teisinės kategorijos atsiradimo ištakas galime atrasti dar Romėnų teisės egzistavimo laikotarpyje. Tuo tarpu sąvokos „pareiga“ atsiradimo aplinkybės literatūroje nėra plačiai nagrinėjamos ar analizuojamos. Iš to darytina išvada, jog sąvoka „prievolė“ yra brandi teisinė

⁵ Lietuvių kalbos žodynas // <http://www.lkz.lt/startas.htm> [žiūrėta 2010-11-18]

⁶ Lietuvių kalbos žodynas // <http://www.lkz.lt/startas.htm> [žiūrėta 2010-11-18]

⁷ Valstybinė lietuvių kalbos komisija // <http://terminai.vlkk.lt:10001/pls/tb/tb.result> [žiūrėta 2010-11-18]

⁸ Valstybinė lietuvių kalbos komisija // <http://terminai.vlkk.lt:10001/pls/tb/tb.result> [žiūrėta 2010-11-18]

⁹ Kuzavinis K. Lotynų-lietuvių kalbų žodynas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1996. P. 578.

¹⁰ Mikelėnas V. Prievolių teisė: Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 2002. P. 15.

¹¹ Nekrošius I., Nekrošius V., Vėlyvis S. Romėnų teisė. Vilnius: Justitia, 1999. P. 207.

kategorija, kurios ištakos siekia dar Romėnų laikus, tuo tarpu žodis pareiga yra naudojamas platesniame kontekste, t.y. sąvoka „pareiga“ neišsiskiria savo esme kaip teisinė sąvoka.

Nagrinėjamų sąvokų lingvistiniai išaiškinimai leidžia pastebėti, jog iš esmės žodžiai „pareiga“ bei „prievolė“ gali būti pakeičiami vienas kitu, esminio lingvistinio skirtumo tarp jų nėra. Taigi vartojant nagrinėjamas sąvokas kasdieninėje kalboje, galima tarp šių dviejų sąvokų dėti lygybės ženklą. Ir tik šių sąvokų kilmės analizė atskleidžia, jog „prievolė“ skiriasi nuo „pareigos“ savo kaip teisinės kategorijos kilme.

Išsamiam bei visapusiškam sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ ištyrimui neabejotinai vien lingvistinės nagrinėjamų sąvokų analizės nepakanka. Kaip minėta, tam tikros sąvokos nagrinėjamos skirtinguose kontekstuose gali būti suprantamos skirtingai. Šiuo gi atveju akivaizdu, jog buitinis sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ išaiškinimas nėra užtenkamas visapusiškam šių sąvokų kaip teisinių kategorijų ištyrimui ir atskirties problemos tarp šių sąvokų atskleidimui. Atsižvelgiant į tai, žemiau yra pateikiamos plačiai žinomų bei įvertintų teisės mokslininkų nuomonės apie nagrinėjamų sąvokų ypatybes bei skirtynes. Šios atskleis kaip nagrinėjamų sąvokų atskyrimas yra vertinamas teisinėje erdvėje.

Pasak teisės profesoriaus Alfonso Vaišvilos (1996) sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ tapatinti negalima – „<...> loginė, istorinė šių terminų analizė užčiuopia giliai siekiantį jų konceptualinį skirtumą“.¹² Profesoriaus manymu, nagrinėjamas sąvokas vienijantis požymis yra tik pripažinimas, jog abiem atvejais veiksmai yra privalomi. Jo manymu yra išskirtini tokie šių sąvokų skirtumai :

- 1) prievolė yra istoriškai ankstesnė už pareigą;
- 2) prievolė – tai tas, kas atliekama pirmiausiai ne atlikėjo interesais;
- 3) prievolė – tai veiksmai, kuriuos individas privalo atlikti, bet kurių būtinybė yra atsiradusi be paties atlikėjo laisvos valios ir kurie yra skiriami ne jo subjektinėms teisėms įgyvendinti.¹³

Taigi prievolė anot profesoriaus A. Vaišvilos yra grynos prievartos individo atžvilgiu padarinys, kadangi tokia prievole individas nesusikuria sau naujų teisių. Profesorius nagrinėdamas prievolės bei pareigos sąvokas istoriniame kontekste taipogi pastebi, jog „prievolė visada suponuoja didesnę ar mažesnę žmogaus nelaisvę, o pareiga, priešingai, yra laisvo žmogaus laisvas įsipareigojimas kitam, irgi laisvam individui“.¹⁴

Kadangi „prievolės“ terminas nagrinėjamo autoriaus yra analizuojamas istoriniame kontekste ir siejamas su vergovine, baudžiavine epocha bei totalitariniais režimais, jis vieną iš prievolės ypatumų pažymi tai, jog asmuo turėdamas tam tikrą prievolę ir ją vykdydamas neplėtoja savo teisių bei jų negausina. Taipogi čia atsiranda ir dar vienas nagrinėjamų sąvokų skirtumas – prievolės bei pareigos

¹² Vaišvila A. Naujai teisės sampratai – naują terminiją // Teisės problemos. 1996, Nr.2 P.24.

¹³ Ten pat. P. 24.

¹⁴ Ten pat. P. 25.

atlikimo motyvas. Pareiga atliekama siekiant asmeninės naudos, tuo tarpu prievolės atlikimas siejamas su prievartos baime.

Profesorius atkreipia dėmesį taipogi į tai, jog vykdydamas pareigas individas realizuoja savo subjektines teises, tarnauja savo gerovei, kuria savo likimą, tuo tarpu vykdydamas prievolės individas tiesiog stiprina jį pavergiančias jėgas. Dėl to daroma išvada, kad prievolė yra nelaisvo, o pareiga laisvo žmogaus ženklas ir valios būdas. Ši atskirtis, pasak profesoriaus, yra esminis skirtumas tarp nagrinėjamų sąvokų.

Profesorius A. Vaišvila taipogi labai išsamiai pažymi sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ atskirties taškus. Galima išskirti šiuos nagrinėjamų sąvokų skirtumus¹⁵:

1) Pareiga suponuoja laisvą individą ir laisvą jo valios pareiškimą, sudarant sutartį ir ja susikuriant pareigas kaip teisių realizavimo priemonės. Todėl vykdyti tokią pareigą individui naudinga, prievolė – nenaudinga arba mažiau naudinga;

2) pareigos atsiranda iš individo siekio pasirūpinti savimi, įgyvendinti savo teises, jas plėsti, gausinti, tuo tarpu prievolė atsiranda dažniausiai prieš individo valią ir ne jo interesams tiesiogiai tarnauja jos vykdymas;

3) pareiga – tai tas, kas proporcinga teisei, kas išplaukia iš teisės ir kas sukuria teisę, tuo tarpu prievolė – tai priverstiniai veiksmai, kuriuos privalu atlikti, bet jų atlikimas gali nesukurti atlikėjui jokių naujų teisių, jokios jo padėties, jo teisinio statuso pagerinimo;

4) pareiga pripažįsta individą teisių subjektu ir jo teisę pasirūpinti savo teisėmis; prievolė, priešingai, leidžia individui pasirūpinti savimi tik tose ribose, kurias nubrėžia valstybė ar kita virš individo stovinti jėga;

5) per prievolę individas išnaudojamas, pavergiamas, tuo tarpu per pareigą rūpinasi savimi ir tai daro nepažeisdamas santarvės su savo artimu;

6) prievolės vykdymas atgraso individą nuo visuomeninių reikalų, pareigos atlikimas jį sutaiko su visuomene, su kito individo naudos siekiu, nes vykdydamas pareigas jis realizuoja ne tik savo teisę, bet padeda įgyvendinti ir kitam asmeniui jo teises.

Kadangi sąvokų „pareiga“ ir „prievolė“ nagrinėjimas mums yra reikalingas būtent dėl termino „mokestinė prievolė“ išgryninimo, svarbu taipogi išanalizuoti teisės profesoriaus A. Vaišvilos supratimą apie šio termino vartojimo ypatybes.

Iš nurodyto viršuje galimas išpūdis, jog mokestinės prievolės terminas yra tinkamas teisinis apibrėžimas, apimantis imperatyviai valstybės nustatytas mokestines pareigas, dėl kurių vykdymo teisės subjektai neturi jokios pasirinkimo teisės. Tačiau vis dėl to, vadovaujantis profesoriaus A. Vaišvilos mintimis, pastebime, jog terminas „mokestinė prievolė“ nėra tinkamas apibrėžimas teisinėje valstybėje.

¹⁵ Vaišvila A. Naujai teisės sampratai – naują terminiją // Teisės problemos. 1996, Nr.2 P.26.

Autorės nuomone, geriausiai profesoriaus nuomonė apie termino „mokestinė prievolė“ vartojimą atsiskleidžia per termino „karinė prievolė“ išaiškinimą. Profesorius A. Vaišvila pažymi, jog terminas „karinė prievolė“ teisinėje valstybėje yra neadekvatus savo turiniui. Jo nuomone minėtas terminas turi būti apibrėžiamas ne per prievolės kategoriją, o per pareigą. Atsižvelgiant į šio teisės mokslininko išaiškinimus, terminas „karinė prievolė“ turėtų būti keistinas terminu „karinė pareiga“, kadangi čia ji išplaukia iš individo teisės gyventi laisvu laisvoje nuo išorinės jėgos tautoje. Taigi adekvačiai aiškinant mokestinės prievolės kategoriją, šiuo atveju minėtas terminas taip pat, autorės nuomone, būtų keistinas į terminą „mokestinė pareiga“, kadangi individai mokėdami valstybės imperatyviai nustatytus mokesčius, užsitikrina viešųjų paslaugų teikimą valstybėje bei naudojimąsi jomis. Termino „mokestinė prievolė“ keitimas į „mokestinė pareiga“ taipogi išplaukia iš aukščiau išdėstytų profesoriaus išaiškinimų dėl sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ atskirties. Antai, vadovaujantis paminėto profesoriaus išaiškinimais, galima išvada, jog individai mokėdami mokesčius, tai daro vedini savo asmeninių interesų iš valstybės gauti viešąsias paslaugas; nors mokesčiai ir yra nustatyti valstybės imperatyviai, tačiau manytina, jog asmenų pritarimas jų pačių apmokestinimui kyla iš visuomeninės sutarties, iš supratimo, jog mokėdami mokesčius individai garantuoja sau tam tikrą subjektinių teisių įgyvendinimą; mokesčių mokėjimas yra naudingas patiems mokesčių mokėtojams (vėlgi orientuojantis į jų gaunamą naudą iš valstybės teikiamų viešųjų paslaugų); mokesčių mokėjimo pareiga atsiranda iš individo siekio pasirūpinti savimi, vėlgi gaunant būtinas viešąsias paslaugas ir pan.

Taigi išnagrinėję minėto mokslininko požiūrį į sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ vartojimą, galime išskirti tokius šiam darbui svarbius aspektus: 1) priešingai nei aiškina lingvistai, sąvokos „pareiga“ bei „prievolė“ yra dvi skirtingos kategorijos turinčios savitus aspektus bei atskirties taškus; 2) terminas „mokestinė prievolė“ nėra tinkamas apibrėžimas teisinėje valstybėje, atsižvelgiant į individų gaunamą naudą mokant mokesčius, šių individų motyvus vykdant pareigas mokėti mokesčius bei kitus svarbius aspektus išplaukiančius iš individo subjektinių teisių sukūrimo vykdant mokestines pareigas.

Kadangi išsamus tam tikro objekto ištyrimas negali apsiriboti vienos nuomonės ištyrimu, atkreiptinas dėmesys kaip sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ atskirtį vertina vienas iš žymiausių konstitucinės teisės mokslininkų, konstitucinės teisėtyros profesorius Egidijus Kūris.

Visų pirma pastebėtina, jog konstitucinės teisės profesorius kritikuoja aukščiau nurodytus profesoriaus A. Vaišvilos sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ atskyrimo principus. Pirmiausiai profesorius E. Kūris pažymi, jog „prievolės“ terminas dažniau vartojamas privatinės, o „pareigos“ - viešosios teisės kontekste. Tačiau profesoriaus nuomone tai yra veikiau „lingvistinės konvencijos“ dalykas, o ne dviejų reiškinių esminis skirtumas. Tokia išvada, anot konstitucinės teisės atstovo, darytina atsižvelgiant į tai, jog analizuojant nagrinėjamas sąvokas yra faktiškai kalbama apie vieną reiškinį – apie tai, ką tam tikram teisės subjektui reikia atlikti. E. Kūris atsižvelgdamas į tai, jog nagrinėjamos

sąvokos kaip kalbos figūros lietuvių kalboje pačios savaime nėra problemiškos, pareiškia savo nusivylimą šių sąvokų persvarstymu teisės literatūroje: „deja pastaruoju metu lietuviškoje teisės literatūroje kartais bandoma reviduoti *prievolės* ir *pareigos* sąvokų vartoseną – remiantis ne logikos ir ne teisinės praktikos, bet veikia „naujosios“ politinės ideologijos padiktuotais motyvais <...>“¹⁶.

Svarbu pažymėti, jog šiame darbe nurodytus profesoriaus A. Vaišvilos sąvokų „pareiga“ ir „prievolė“ skiriamuosius bruožus (dėl prievolės kaip istoriškai ankstesnės kategorijos už pareigą; dėl prievolės atlikimo ne atlikėjo interesais; dėl prievolės kaip veiksmų individui privalomų atlikti, be paties atlikėjo laisvos valios ir ne jo subjektinėms teisėms įgyvendinti), profesorius E. Kūris vertina kritiškai kaip akivaizdžiai klaidingus. Ši kritika pagrįsta tokiais argumentais: *prievolė nėra „senesnė“ už pareigą - bent jeigu laikysimės koncepcijos, kad ir valstybė, ir teisė neatsirado akimirksniu nežinia iš kur kaip socialinės nelygybės ir prievartos įrankiai, o drauge su visa žmonija yra ilgo istorinio vystymosi rezultatas <...>. Antra, teigti, kad prievolė atliekama „ne atlikėjo interesais“, tolygu ignoruoti daugelio rimtų teisės sociologų postuluojamą aksiomą, jog savanoriškas teisės realizavimas socialiniu požiūriu yra „duoti- imti“ tipo santykis (arba jų visuma), taigi prievolių realizavimas apskritai yra žingsnis didesnės socialinės harmonijos ir stabilumo, kuris, tikėkimės, yra visų racionalių individų interesas, linkme. Trečia, klaidinga, manyti, kad prievolės atsiranda be atlikėjo laisvos valios ar netgi prieš ją: jokia visuomenė nėra tik jėgos ir prievartos santykių sistema; daugelis vadinamųjų prievolių santykių – tai civiliniai, komerciniai ir panašūs santykiai, dažniausiai netgi negalintys atsirasti be laisvos būsimąjo prievolės atlikėjo valios <...>“¹⁷.*

Atsižvelgdamas į kritikuotinus profesoriaus A. Vaišvilos argumentus dėl nagrinėjamų sąvokų atskirties, profesorius E. Kūris kvestionuoja būtinybę *prievolės* sąvoką siūlyti pakeisti *pareigos* sąvoka.

Iš to, kas nurodyta, vėlgi būtina atkreipti dėmesį į šiam darbui svarbius aspektus. Visų pirma svarbu pažymėti, jog profesorius E. Kūris terminą „prievolė“ labiau sieja su private teise, tuo tarpu sąvoka „pareiga“ yra profesoriaus siejama su viešosios teisės sritimi. Tačiau didžiausias dėmesys atkreiptinas į tai, jog profesoriaus A. Vaišvilos išsakyta argumentacija tiek dėl sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ atskirties, tiek dėl šių sąvokų pakeitimo viena kita, profesoriaus E. Kūrio yra akivaizdžiai kritikuojama. Iš to galime pastebėti, jog teisės moksle dėl nagrinėjamų sąvokų vartojimo bei atskyrimo ne tik kad nėra vieningos nuomonės, tačiau mokslininkų nuomonės viena su kita kertasi. Dėl to gaunasi tarsi „teisinis chaosas“ - teisės mokslininkai ne tik išsako savo argumentaciją dėl nagrinėjamų sąvokų ypatybių bei atskyrimo, tačiau dar gi kritikuoja kitų mokslininkų nuomonės, ko pasėkoje nėra galimybės objektyviai remtis nei viena teisės mokslininko nuomone.

¹⁶ Kūris E. Vertėjo pastaba // H. L. A. Hart. Teisės samprata. Vilnius: Pradai, 1997. P. 53.

¹⁷Ten pat. P. 54.

Trumpai atskleidus žinomiausių savo srities teisės mokslininkų išaiškinimus apie sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ vartojimo ypatumus, būtina aptarti kaip šios sąvokos yra vertinamos siauresnėje teisinėje erdvėje - būtent atskirai privatinės bei viešosios teisės specialistų.

Kaip minėta, prievolės sąvokos atsiradimas yra siejamas su civiline teise, todėl, autorės nuomone, būtina prievolės bei pareigos sąvokų taikymą bei atskyrimą teisėje, plačiau panagrinėti būtent ir civilinės teisės specialistų akimis. Atsižvelgiant į tai, jog šioje vietoje galimas ginčas, ar nagrinėjant prievolės bei pareigos santykį viešosios teisės aspektu galima skverbtis į civilinės teisės sritį, autorė pažymi, kad civilinės teisės šaka šiame darbe bus paliesta tik dėl tam tikros terminijos vartojimo joje ir tik su tikslu giliau, išsamiau bei nuodugniau suprasti šių sąvokų vartojimą kuo platesniame teisiniame kontekste. Manytina, jog nagrinėjamų sąvokų atskleidimas ir privatinėje teisėje gali padėti jų išsamesniam supratimui bei ištyrimui viešosios teisės erdvėje. Todėl praktiniais moksliniais sumetimais pareigų bei prievolių atskirties nagrinėjimas, atskleidžiant ir civilinės teisės specialistų požiūrį į tiriamas kategorijas, autorės nuomone, šiame darbe yra reikalingas. Pažymėtina ir tai, jog mokslininkas B. Sudavičius savo moksliniame straipsnyje „Mokestinė prievolė ir jos vykdymas“¹⁸, nagrinėdamas mokestinės prievolės kategoriją mokestinės teisės aspektu, taipogi nevengė nagrinėti prievolės sąvokos ir civilinės teisės požiūriu. Minėtas mokslininkas savo straipsnyje pažymėjo, jog „aiškinantis mokestinės prievolės, kaip teisės kategorijos, esmę, neišvengiamai reikia atsižvelgti į Civilinio kodekso 6.1 straipsnio normą <...>“¹⁹.

Taigi atsižvelgiant į tai, kad termino „prievolė“ kilmės šaknys yra būtent privatinėje teisėje bei šis terminas apskritai daugiau sietinas su privatinės teisės sritimi, akivaizdu, jog mokestinės prievolės termino išsami analizė taipogi negali apsieiti neatsižvelgiant į termino „prievolė“ bei šio termino atkyrimo nuo sąvokos „pareiga“, išnagrinėjimo civilinės teisės kontekste.

Apibrėžiant siaurai, prievolė civilinės teisės požiūriu yra teisinis santykis, kurio dalyviai yra du asmenys – vienas turi reikalavimo teisę, kitas – pareigą. Autoriai, nagrinėjantys civilinę teisę, pažymi, jog „teisiniu požiūriu prievolė yra toks teisinis santykis, kurio šalis sieja tarpusavio teisės ir pareigos, o skolininkui neįvykdžius pareigos, kreditorius turi teisę reikalauti, kad būtų atlyginti nuostoliai arba kad skolininkas savo pareigą įvykdytų natūra <...>“²⁰. Minėti autoriai taipogi akcentuoja, jog prievolės įvykdymas yra užtikrintas galimybe taikyti valstybės prievartos mechanizmą.

Svarbu paminėti, jog civilinės teisės mokslininkai išskiria tokius pagrindinius prievolės požymius:

- 1) prievolė yra dviejų asmenų – kreditoriaus ir skolininko, civilinis teisinis santykis;
- 2) kreditorių ir skolininką sieja tarpusavio teisės ir pareigos;

¹⁸ Sudavičius B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas // Teisė. 2007, Nr. 62.

¹⁹ Ten pat. P. 106

²⁰ Mikelėnas V. Prievolių teisė: Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 2002. P. 16

3) už pareigų nevykdymą skolininkui taikomos civilinės teisinės sankcijos²¹.

Apibendrinat prievolės sampratą civilinėje teisėje, galime sakyti, jog „prievolė yra *juris vinculum* – dviejų asmenų – kreditoriaus ir skolininko, civilinis teisinis santykis. Dėl šio santykio kreditorius ir skolininkas vienas kitam įgyja teises ir pareigas“²².

Kalbant apie prievolės bei pareigos atskirties taškus, būtina paminėti, jog nors civilinės teisės požiūriu prievolė visada asocijuojasi su pareiga, šios dvi kategorijos nėra tapatinamos. Tiek prievolė tiek ir pareiga yra dvi skirtingos kategorijos ir turi savo ypatybes.

Kadangi, kaip minėta, prievolės bei pareigos kategorijos civilinėje teisėje nėra tapačios, būtina pažymėti jų skirtumus. Yra skiriami tokie prievolę bei pareigą skiriantys požymiai:²³

1) pareiga yra prievolės rezultatas – prievolė yra vienas iš pareigos atsiradimo pagrindų, šaltinių, o ne pati pareiga; pareiga nėra prievolė, o tik vienas iš jos elementų t.y. pasyvusis elementas;

2) pareiga gali egzistuoti ir nesant prievolės – kiekviena prievolė turi pareigos elementą, tačiau ne kiekviena pareiga yra prievolė;

3) pareiga yra prievolės elementas, tačiau ne vienintelis – kitas būtinas prievolės elementas yra kito asmens subjektinė teisė, tiksliau – teisė reikalauti; reikalavimo teisė, laikoma aktyviuoju prievolės elementu.

Pastebėtina ir tai, jog civilinės teisės atstovai taipogi pastebi, jog žodis „prievolė“ teisės kalboje yra labiausiai susijęs su private teise, tačiau neretai vartojamas ir viešojoje teisėje. Profesoriaus V. Mikelėno (2002) yra pastebėta, jog „nors viešosios teisės reglamentuojamoje srityje taip pat susiklosto dviejų asmenų, pavyzdžiui, valstybės ir mokesčių mokėtojo, valstybės ir karo prievolinko, valstybės ir pensininko, teisiniai santykiai, kai vienas turi teisę reikalauti, o kitas – ją atitinkančią pareigą, tačiau šie santykiai nėra tapatūs prievoliniams santykiams civilinės teisės požiūriu“.²⁴ Taigi, civilinės teisės atstovai akivaizdžiai išreiškia požiūrį, jog prievolės kategorija išimtinai priskirtina privatinės teisės sričiai ir šios kategorijos apibrėžimas per teisinį santykį susiejantį vieno asmens teisę su kito asmens pareiga, galimas tik civilinės teisės srityje, tačiau jokių būdu ne viešojoje.

Tad matome, jog civilinės teisės kontekste sąvokos „pareiga“ bei „prievolė“ taipogi yra skiriamos kaip dvi atskiros teisinės kategorijos. Nors „pareiga“ civilinėje teisėje yra susijusi su „prievole“ ypatingai tampa saistais, tačiau tiek „pareiga“ tiek ir „prievolė“ turi savo ypatumus bei yra griežtai atskirtinos kategorijos. Akcentuotina, jog civilinės teisės specialistų taip pat yra pripažįstama, jog „prievolės“ kategorija yra labiau sietina su private teisės sritimi, tuo tarpu sąvoka „pareiga“ daugiau vartojama viešosios teisės plotmėje.

²¹ Mikelėnas V. Prievolių teisė: Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 2002, P.17.

²² Ten pat. P. 18.

²³ Ten pat. P. 17.

²⁴ Ten pat. P. 19.

Išnagrinėjus sąvokų „pareiga“ ir „prievolė“ vartojimo ypatumus privatinės teisės srityje, taipogi būtina išnagrinėti kaip viešosios (mokestinės) teisės specialistai vartoja šias teises kategorijas bei aiškina pačios mokestinės prievolės institutą.

Pradedant nagrinėti prievolės kategoriją mokesčių specialistų akimis, pirmiausiai atkreiptinas dėmesys, kad šios kategorijos nagrinėjimas viešojoje teisėje, kitaip nei privatinėje teisėje, nėra išplėtotas. Pažymėtina, jog literatūroje terminas „mokestinė prievolė“ mokesčių teisės specialistų paprastai nėra nagrinėjamas plačiau. LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos mokestinės prievolės kategorijos apibrėžimas nėra kvestionuojamas – mokestinės teisės specialistai dėl šio termino apibrėžimo nekelia jokių probleminių klausimų. Taipogi minėtiems specialistams nekyla klausimų ir dėl mokestinės prievolės termine nurodytų bei kituose LR Mokesčių administravimo įstatymo straipsniuose nustatytų pareigų galimo konkuravimo.

Pastebėtina, jog kai kurie autoriai mokestinės prievolės termino apskritai nevartoja, ši pakeisdami pagrindinės mokesčių mokėtojų pareigos sąvoką. Antai A. Marcijono, B. Sudavičiaus (2003) yra apibrėžiama, jog pagrindinė mokesčių mokėtojo pareiga yra mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis LR Mokesčių administravimo įstatymo ir konkretaus mokesčio įstatyme nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.²⁵ Atkreiptinas dėmesys, jog minėti autoriai greta pagrindinės mokesčių mokėtojo pareigos taipogi nurodo ir kitas, iš šios pareigos išplaukiančias pareigas: 1) apskaitos tvarkymo; 2) mokesčių administratoriaus reikalaujamų dokumentų išdavimo; 3) mokesčių deklaracijos pildymo; 4) registravimosi mokesčių mokėtojų registre.

Iš nurodyto akivaizdu, jog pagrindinės mokesčių mokėtojo pareigos apibrėžimu, minimi autoriai pakeičia mokestinės prievolės terminą. Tačiau, deja, nenurodo tokio savo pasirinkimo motyvų. Atsižvelgiant į jau autorės minėtą LR Mokesčių administravime esantį nelogiškumą dėl tam tikrų pareigų priskyrimo mokestinės prievolės kategorijai, o kitų - nepriskyrimo, galima išvada, jog įvesdami pagrindinės mokesčių mokėtojo pareigos sąvoką, minėti mokestinės teisės specialistai nori išvengti LR Mokesčių administravimo įstatyme esančio neaiškumo. Tačiau kyla klausimas, ar vengdami LR Mokesčių administravime įtvirtintų sąvokų vartojimo ir šias sąvokas pakeisdami kitais terminais elgiamasi teisingai? Akivaizdu, kad problemos dėl neaiškaus mokestinės prievolės termino nustatyto LR Mokesčių administravimo įstatyme ignoravimas, tik suteikia dar didesnio neaiškumo mokestiniuose santykiuose. Manytina, jog tokio naujo termino kaip „pagrindinė pareiga“ įvedimas mokestinėje teisėje, taipogi sukelia bereikalingos sumaišties nusistovėjusioje mokestinės teisės terminijoje.

²⁵ A. Marcijonas, B. Sudavičius Mokesčių teisė: V.: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 67.

Svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, kaip mokestinės prievolės apibrėžimą vertina vienas iš mokesčių teisės atstovų B. Sudavičius viename iš savo autorinių mokslinių straipsnių.²⁶ Šis mokestinės teisės specialistas pažymi, jog mokestinės prievolės vertinimas iš LR Mokesčių administravimo įstatymo pozicijų, apsiriboja supratimu, jog mokestinė prievolė yra atitinkamų pareigų rinkinys. Tačiau jis pastebi, jog platesnis minėto įstatymo aiškinimas leidžia mokestinę prievolę vertinti kaip atitinkamą santykį, kylantį tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės. Svarbu pažymėti, jog paminėtas mokestinės prievolės susiejimas su tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės kylančiu santykiu, atveria kelią minėtam mokslininkui įsiskverbti į civilinės teisės sritį ir mokestinę prievolę aiškinti, nagrinėjant ją paraleliai su civiline prievole.

B. Sudavičius atsižvelgdamas į LR civilinio kodekso 6.1. str., mokestinę prievolę aiškina kaip teisinį santykį, kuriame skolininkas (mokesčių mokėtojas) privalo kreditoriaus (valstybės) naudai apskaičiuoti ir sumokėti jam priklausančius mokėti mokesčius bei tinkamai vykdyti kitas su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu susijusias pareigas, o kreditorius (valstybė) turi teisę reikalauti iš skolininko (mokesčio mokėtojo), kad šis tinkamai įvykdytų savo pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu. Taipogi šis autorius mokestinę prievolę traktuoja kaip teisinį santykį, kuriame tiek kreditorius, tiek skolininkas turi vienas kitam atitinkamas pareigas. Šis traktavimas pagal civilinės teisės terminiją yra prilyginamas dvišaliai prievolei.

Taigi matome, jog vienas iš nedaugelio mokestinės teisės specialistų, ėmėsis nagrinėti mokestinės prievolės turinį, šią prievolę aiškina civilinės teisės kontekste. Tačiau kyla klausimas, ar tikrai mokestinės prievolės kategorija, kuri priskirtina viešosios teisės sričiai, gali būti kvestionuojama civilinės teisės kontekste? Pažymėtina, jog tik vienetai mokestinės teisės specialistų apsiima nagrinėti mokestinės prievolės kategorijos esmę, todėl, žinoma, kiekviena iniciatyva šioje srityje yra labai reikalinga. Tačiau, autorės nuomone, į mokestinės prievolės nagrinėjimą civilinės teisės plotmėje reikia žiūrėti kritiškai žvilgsniu, atidžiau atsižvelgiant į bendruosius teisės principus.

Apžvelgę mokestinės teisės specialistų, nors kiek panagrinėjusių mokestinės prievolės sąvoką plačiau nei ji yra nurodyta LR Mokesčių administravimo įstatyme, darbus, matome, jog mokestinės prievolės kategorijos analizės teisės mokslininkų darbuose yra ne visiškai išsamios. Todėl tam tikros naudingos informacijos dėl mokesčių mokėtojų pareigų nustatytų LR Mokesčių administravimo įstatyme priskyrimo mokestinės prievolės kategorijai galimumo/negalimumo minėtų specialistų darbuose atitinkamai taipogi nerandame.

Tiek glaustai pateiktas teisės mokslininkų požiūris apie sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ vartojimo ypatumus apskritai teisės plotmėje, tiek ir dėmesio atkreipimas į tai, kaip nagrinėjamas sąvokas vertina civilinės bei mokesčių teisės specialistai, jau suteikia mums tam tikrą platesnį požiūrį apie sąvokų „prievolė“ bei „pareiga“ vartojimo ypatumus teisinėje erdvėje. Atsižvelgiant į tai, kas jau

²⁶ Sudavičius B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas // Teisė. 2007, Nr. 62.

buvo nagrinėta, galime susidaryti tam tikrą išpūdį, su kokiomis problemomis susiduriama norint nuodugniai ištirti minėtų sąvokų vartojimą bei atskyrimą, bei kaip pasireiškia šių sąvokų vartojimas teisinėje erdvėje.

Pažymėtina, jog atlikus sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ analizę įvairiose teisės plotmėse, autorė susisteminsu visą aukščiau pateiktą medžiagą, jau gali padaryti tam tikras išvadas dėl LR Mokesčių administravimo įtvirtintų mokesčių pareigų priskyrimo/nepriskyrimo mokesčių prievolės kategorijai. To pasėkoje taipogi galima išspręsti klausimą būtent dėl mokesčių prievolių vykdymo kontrolės apimtys.

Visų pirma, susisteminant rezultatus bei atsakant į esminį išsikelto klausimą dėl mokesčių mokėtojų pareigų įtvirtintų LR Mokesčių administravimo įstatyme priskyrimo mokesčių prievolės kategorijai, svarbu pakartoti kam buvo reikalingas sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ išsamus tyrimas bei kaip jis pagelbėjo apibrėžiant mokesčių prievolių vykdymo kontrolės ribas.

Taigi tinkamam mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolės ribų apibrėžimui būtina tiksliai apibrėžti mokesčių prievolės sąvoką. Pradėjus nagrinėti šią sąvoką, iš sistemiškos LR Mokesčių administravimo įstatymo analizės pastebėjome, jog kyla problema dėl mokesčių mokėtojų pareigų įtvirtintų minėtame įstatyme priskyrimo/nepriskyrimo mokesčių prievolės kategorijai. Dėl minėtos problemos – ar kitos mokesčių mokėtojų mokesčių pareigos įtvirtintos LR Mokesčių administravimo įstatyme, tačiau nepriskirtos mokesčiai prievolei, gali būti įvardijamos kaip mokesčių prievolės – išsprendimo, išsamiai išnagrinėjome „pareigos“ bei „prievoles“ kategorijas.

Susisteminsu sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ analizės rezultatus matome, jog situacija dėl minėtų sąvokų vartojimo teisėje yra tokia: 1) teisės mokslininkų bendros nuomonės dėl nagrinėjamų sąvokų išskirtinių bruožų apibrėžti nėra galimybės; 2) teisės mokslininkai, pateikdami savo interpretacijas dėl nagrinėjamų sąvokų ypatybių paneigia kitų mokslininkų išsakytas mintis. Dėl to kyla teisinis nagrinėjamų sąvokų neapibrėžtumas. Taigi nagrinėti teisės mokslininkų darbai suteikia mums tik prieštarinę informaciją dėl sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ vartojimo, dėl to šios prievolės atskirties taškus nuo pareigos turime sudėti remiantis kitais būdais bei atsižvelgiant į kitus šaltinius.

Visų pirma, nagrinėjant mokesčių prievolės ir prievolės kategorijas remiantis kitais nei aukščiau pateiktais šaltiniais, pastebėtina ir tai, kad nors teisės moksle dėl sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ vartojimo nėra prieita vieningos nuomonės ir šių sąvokų atskyrimo problema sukelia teisinį neapibrėžtumą, tačiau yra ir tam tikrų bendrųjų dalykų dėl kurių ginčų neįkyla.

Pirmiausiai pažymėtina, jog remiantis lingvistiniu nagrinėjamų sąvokų išaiškinimu, prievolė yra skiriama kaip „griežtesnė“ sąvoka. Norėdami parodyti tam tikro veiksmo privalomumą atitinkamai galime naudoti sąvokas „pareiga“ ar „prievolė“. Tačiau norėdami pabrėžti, tarkim, veiksmo atlikimo neišvengiamumą, pasirinkimo dėl atliekamo veiksmo įvykdymo/neįvykdymo neturėjimą bei griežtą įpareigojimą dėl kokio nors veiksmo atlikimo, neabejotinai vartosime prievolės sąvoką. Tuo tarpu

termino „pareiga“ (lyginant su „prievolė“) vartojimas pasireiškia ne tokiame griežtame kontekste. Manytina, jog su tokiu nagrinėjamų sąvokų vertinimu per sąvokų turinio griežtumo prizmę, sutiktų ir teisės mokslininkas A. Vaišvila.

Antra, kas tampa aišku iš aukščiau pateiktos nagrinėjamų sąvokų vartojimo ypatybių analizės - terminai „pareiga“ ir „prievolė“ tapatinami gali būti tik buitinėje kalboje, teisinėje plotmėje šios sąvokos visgi turėtų būti išskiriamos į atskiras kategorijas. Žinoma, tokiai išvadai didžiausią įtaką duoda civilinės teisės šaka, iš kurios pirmiausiai ir kildinama sąvoka prievolė. Pastebėtina, jog atskirties tarp nagrinėjamų sąvokų nebuvimas lingvistikos srityje, neteikia jokios reikšmės nagrinėjimų sąvokų vartojimui teisinėje erdvėje.

Trečia, iš pateiktos medžiagos matome, jog prievolės kategorija dėl savo kilmės ištakų, gali būti vertinama kaip grynai teisinė. Tuo tarpu pareigos vartojimo turinys kaip grynai teisinis nėra išskiriamas.

Dar vienas, ketvirtas dalykas, kurį galime išskirti, yra sąvokos „prievolė“ siejimas išskirtinai su privatinės teisės sritimi. Toks šio termino priskyrimas minėtai teisės sričiai sietinas su jo kilme iš Romėnų teisės.

Aukščiau išvardinti nagrinėjamų sąvokų bendrai pripažįstami požymiai padės mums tolimesnėje šių sąvokų nagrinėjimo eigoje, o būtent pagelbės ieškant atsakymo dėl mokesčių pareigų, įtvirtintų LR Mokesčių administravimo įstatyme, priskyrimo prievolės kategorijai. O to pasėkoje, žinoma, pasitarnaus išsamaus mokesčių prievolių vykdymo kontrolės instituto ištyrimui.

Taigi iš išnagrinėtos medžiagos pamačius, jog teisės mokslininkų darbų analizė nesuteikia mums visapusiško supratimo dėl sąvokų „pareiga“ bei „prievolė“ vartojimo ypatumų, mokslininkų darbai dėl minėtų sąvokų vartojimo tik įvelia sumaištis, neišvengiamai turime imtis konkrečiai mokesčių prievolės bei mokesčių mokėtojų pareigos kategorijų ištyrimo lyginamosios analizės būdu. Šis tyrimas turėtų mums leisti atrasti šių dviejų kategorijų atskirties/sutapties taškus bei galutinai atsakyti į klausimą – kokia apimtimi turi būti nagrinėjama mokesčių prievolių vykdymo kontrolė.

Visų pirma reikia atsižvelgti į tai, kokių tikslų yra siekiama įtvirtinat mokesčių prievolės institutą LR Mokesčių administravimo įstatyme. Nagrinėjant šios prievolės apibrėžimą kaip jis yra įtvirtintas minėtame įstatyme, matome, jog šiuo institutu siekiama užtikrinti tokių mokesčių mokėtojų pareigų vykdymą: 1) teisingai apskaičiuoti bei 2) laiku sumokėti mokesčių į valstybės biudžetą. Tad akivaizdu, jog mokesčių prievolės institutas yra skirtas užtikrinti savalaikį, tinkamą mokesčių ir rinkliavų mokėjimą į biudžetą.

Galime teigti, jog mokesčių prievolės kategorijos įtvirtinimas LR Mokesčių administravimo įstatyme yra tiesiogiai įtakotas mokesčių fiskalinės funkcijos. Pažymėtina, jog mokesčių fiskalinė funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos pagrindinai yra formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Lietuvoje mokesčių įplaukos sudaro apie 95 proc. nacionalinio biudžeto

pajamų.²⁷ Pastebėtina, jog fiskalinė funkcija yra pagrindinė mokesčių funkcija, kurios įgyvendinimas, kaip minėta, užtikrina pajamų reikalingų valstybės (savivaldybių) funkcijoms vykdyti gavimą. Be to, minėta funkcija taip pat rodo valstybės išdo institucijų strategiją gauti kuo daugiau pajamų iš mokesčių.²⁸

Kalbant apie fiskalinės mokesčių funkcijos svarbą valstybės gyvenime, svarbu paminėti, jog LR Konstitucijoje taipogi yra nustatyta, kad valstybės biudžeto pajamos yra formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų.²⁹ Taigi mokesčių svarba valstybės biudžetui (o per valstybės biudžetą tiesiogiai ir visam valstybės gyvenimui) yra įtvirtinta ir aukščiausią teisinę galią Lietuvos Respublikoje turinčiame akte.

Pažymėtina, jog JAV 1787 m. spalio 17 d. Konstitucijoje mokesčių fiskalinė funkcija taipogi yra įgijusi konstitucinės normos galią. Šioje konstitucijoje nurodyta, jog kongresas turi teisę nustatyti ir rinkti mokesčius, muitus, rinkliavas ir akcizus, dėl mokesčių įsipareigojimų atlikimo, šalies gynybos, bei siekiant užtikrinti bendrą suvienytų tautų gerovę.³⁰ Taigi mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą reikšmė atsispindi valstybių svarbiausiose teisės aktuose.

Plėtojant mintį apie surenkamų mokesčių vaidmenį valstybės gyvenime, atkreiptinas dėmesys į tai, jog nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai.³¹

Taigi iš nurodyto akivaizdu, jog kadangi mokesčiai yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, valstybė yra materialiai suinteresuota juos surinkti nustatytais terminais ir tam tikro dydžio.³² Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą yra įgyvendinamas per mokesčių prievolių mokesčių mokėtojams įtvirtinimą, kyla klausimas, ar tik mokesčių mokėtojų pareiga teisingai apskaičiuoti mokesťį ir laiku jį sumokėti, užtikrina pajamų gavimą į biudžetą. Konkrečiau, nagrinėjant mokesčių prievolės turinį, svarbu pažvelgti į tai, kokie mokesčių mokėtojų veiksmai taipogi užtikrina savalaikį, tinkamą mokesčių mokėjimą į biudžetą ir to pasėkoje galėtų būti priskirtini mokesčių prievolės kategorijai.

²⁷ Buškevičiūtė E., Pukelienė V., Valstybės mokesčių sistema: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 1998. P. 9.

²⁸ Meidūnas V., Puzinauskas P., Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2001. P. 28.

²⁹ LR Konstitucija // Valstybės Žinios. 1992, Nr. 33-1014. 127 str.

³⁰ JAV konstitucijos 1 str. 8 d. // <http://www.usconstitution.net/const.html>

³¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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

³² Sudavičius B. Mokesčių prievolė ir jos vykdymas // Teisė. 2007, Nr. 62. P. 104

Jeigu pažvelgsime į mokesstinės prievolės institutą plačiau, t.y. atsižvelgsime būtent į jo įtvirtinimo įstatyminiame lygmenyje tikslą, galėsime atsakyti į klausimą, ar tinkamą mokesčių sumokėjimą į biudžetą garantuoja tik mokesčių mokėtojų įtvirtintos pareigos tinkamai apskaičiuoti ir laiku sumokėti mokesť, ar ir kitos mokesčių mokėtojų LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos pareigos.

Ypatingas dėmesys yra atkreiptinas į šias mokesčių mokėtojų pareigas: 1) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių; 2) teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis; 3) laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus; 4) teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus.

Išanalizavę šias LR Mokesčių administravimo įstatyme reglamentuotas mokesčių mokėtojų pareigas, mokesstinės prievolės instituto plotmėje (o būtent išanalizavę ar šių pareigų vykdymas taipogi prisideda prie mokesčių fiskalinės funkcijos įgyvendinimo) galėsime atsakyti aukščiau išsikeltus klausimus: ar tik mokesčių mokėtojų pareigos teisingai apskaičiuoti mokesť ir laiku jį sumokėti užtikrina pajamų gavimą į biudžetą? O gal mokesčių fiskalinės funkcijos įgyvendinimą užtikrina ir kitos mokesčių mokėtojų pareigos, kurios taipogi galėtų būti priskirtos mokesstinės prievolės kategorijai?

Pirmiausiai būtina išnagrinėti mokesčių mokėtojų bendradarbiavimo reikšmę mokesciniuose santykiuose apskritai. Pastebėtina, jog šios pareigos įtvirtinimas LR Mokesčių administravimo įstatyme pažymi svarbą mokesčių mokėtojui savanoriškai vykdyti jam nustatytas pareigas, pvz. pateikti deklaracijas, apskaičiuoti ir sumokėti mokesť bei nekliudyti mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių. Bendradarbiavimo principo įtvirtinimu LR Mokesčių administravimo įstatyme yra siekiama mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykius pakylėti į naują lygmenį, pakeičiant mokesčių administratoriaus veiklos prioritetus – vietoje mokesčių surinkimo funkcijos prioriteto įtvirtinimo, skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą.³³ Taigi matome, jog mokesčių mokėtojo pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, neabejotinai tiesiogiai įtakoja greitesnį mokesčių į biudžetą surinkimo procesą.

Iš nurodyto akivaizdu, jog mokesčių mokėtojų bendradarbiavimo pareigos įtvirtinimas LR Mokesčių administravimo įstatyme yra tiesiogiai įtakotas to paties tikslo - užtikrinti savalaikį, tinkamą mokesčių ir rinkliavų mokėjimą į biudžetą – kaip ir mokesstinės prievolės kategorijos. Taigi tiek mokesstinės prievolės tiek mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo pareigos įtvirtinimu yra siekiama vieno tikslo - efektyvaus mokesčių surinkimo į biudžetą. Todėl, atsižvelgiant į tai, jog mokesstinė

³³Mokesčių administravimo naujovės // „Juristas“ 2004-03-05. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1002826> [žiūrėta 2010-12-02]

prievolė LR Mokesčių administravimo įstatyme išsiskiria kaip atskira kategorija būtent savo minėtu tikslu, autorės nuomone, mokesčių mokėtojų bendradarbiavimo pareiga turėtų taipogi būti priskirta mokestinės prievolės kategorijai.

Toliau nagrinėjant tam tikrų mokestinių pareigų priskyrimo mokestinės prievolės kategorijai galimybę, būtina atsakyti į klausimą, koks gi yra mokesčių mokėtojų pareigos nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju tikslas? Paminėtos mokesčių mokėtojų pareigos esmė yra ta, kad asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą nustatyta prievolė sumokėti mokestį, privalo įsiregistruoti pas atitinkamą vietos mokesčių administratorių (registro tvarkymo įstaigą) ir pateikti Mokesčių mokėtojų registro nuostatose nurodytus mokesčių mokėtojo registravimo duomenis. Minėtos pareigos įgyvendinimas reikalingas tam, kad mokesčių administratorius galėtų tvarkyti mokesčių mokėtojų apskaitą bei kontroliuoti mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir išskaičiavimo teisingumą.³⁴

Tad ar mokesčių mokėtojų pareiga registruotis Mokesčių mokėtojų registre prisideda prie efektyvaus mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą proceso? Neabejotinai taip – asmenys įsiregistravę į minėtą registrą suteikia teisę mokesčių administratoriui kontroliuoti visų mokesčių mokėtojų mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir išskaičiavimo teisingumą. Mokesčių mokėtojų pareigos įtvirtinimas registruotis minėtame registre suteikia mokesčių administratoriui galimybę tam tikra forma kontroliuoti mokesčių mokėtojų mokesčių sumokėjimo į valstybės biudžetą procesą, ir taip yra užtikrinamas mokesčių į biudžetą sumokėjimas. Iš nurodyto akivaizdu, jog minėtos pareigos vykdymas prisideda prie pajamų į valstybės biudžetą gavimo proceso, tad atitinka mokestinės prievolės kategorijos keliamus tikslus. To pasėkoje mokestinė pareiga registruotis Mokesčių mokėtojų registre taipogi gali būti įvardinta kaip mokestinė prievolė.

Dar viena mokestinė pareiga, kurios vykdymas akivaizdžiai prisideda prie tinkamo bei savalaikio mokesčių mokėtojų mokesčių sumokėjimo į biudžetą, yra LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta pareiga laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus. Pastebėtina, jog minėtos pareigos įtvirtinimas įpareigoja mokesčių mokėtoją priklausančius mokėti mokesčius deklaruoti laiku, o to pasėkoje mokesčiai į valstybės biudžetą turi būti sumokėti taipogi laiku. Tad matome, jog minima pareiga LR Mokesčių administravimo įstatyme yra akivaizdžiai įtvirtinta siekiant vienodų tikslų kaip ir mokestinės prievolės įtvirtinimas minėtame įstatyme.

Pažymėtina, jog mokesčių mokėtojo pareiga teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus, taipogi yra tiesiogiai įtakota tikslo mokesčius į valstybės biudžetą surinkti visa apimtimi ir laiku. Mokesčių mokėtojų tinkamas apskaitos tvarkymas neabejotinai padeda apskaityti visus į valstybės biudžetą mokėtinus mokesčius. Taigi ar ne to siekiama ir mokestinės prievolės įtvirtinimu LR Mokesčių administravimo įstatyme?

³⁴ LR Mokesčių administravimo įstatymo komentaras // www.vmi.lt

Žinoma, kad mokestinės prievolės kategorijos įtvirtinimu įstatymų leidėjas taipogi siekia, kad mokesčių mokėtojams tinkamai (sąžiningai) tvarkant apskaitą, valstybė iš mokesčių mokėtojų sulauktų tinkamo mokesčių mokėjimo į valstybės biudžetą. Taigi, kadangi nagrinėjama pareiga tiesiogiai yra įtakota tikslų, kurie priskirtini mokestinės prievolės kategorijai, autorės nuomone, ji taipogi turėtų būti įvardijama kaip mokestinė prievolė, o tiksliau, kaip mokestinė prievolė teisės aktų nustatyta tvarkyti apskaitą.

Aukščiau trumpai apžvelgę tam tikrų pareigų priskyrimo mokestinės prievolės kategorijai ypatumus, galime atsakyti aukščiau išsikeltą klausimą, ar tik mokesčių mokėtojų pareigos teisingai apskaičiuoti mokestį ir laiku jį sumokėti, užtikrina pajamų gavimą į biudžetą, ir todėl gali būti priskirtos mokestinės prievolės kategorijai? Iš išnagrinėto akivaizdu, jog ir kitos tam tikros pareigos numatytos įstatyme atitinka tikslus, kurių įstatymų leidėjas siekia įtvirtindamas mokestinės prievolės kategoriją, dėl ko, autorės nuomone, nagrinėtos pareigos taipogi gali būti įvardijamos kaip mokestinės prievolės.

Pažymėtina, jog mokestinės prievolės išskirtinumas pirmiausiai pasireiškia tuo, jog šios prievolės įtvirtinimas yra skirtas užtikrinti savalaikį, tinkamą mokesčių ir rinkliavų mokėjimą į biudžetą. Tačiau būtina pastebėti ir tai, jog tai nėra vienintelis šios prievolės išskirtinis bruožas. Mokestinė prievolė taipogi išsiskiria tuo, jog yra visuotinė. Mokestinės prievolės visuotinumas kaip pagrindinis jos požymis reiškia, kad šią prievolę privalo vykdyti visi asmenys, kuriuos LR Mokesčių administravimo įstatymas apibendrintai įvardija mokesčių mokėtojais.³⁵ Tad atsižvelgiant į tai, jog mokestinė prievolė yra visuotina, būtina išanalizuoti ar aukščiau nagrinėtos mokesčių mokėtojų pareigos, kurias priskyrėme mokestinės prievolės kategorijai, taipogi pasireiškia visuotinumu.

Taigi, ar pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pateikti mokesčių deklaracijas (kitus dokumentus), teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, yra nustatytos visiems mokesčių mokėtojams vykdyti? Akivaizdu, jog ginčų dėl paminėtų pareigų absoliutaus privalomumo visiems mokesčių mokėtojams nekyla. Tad tai tik dar vienas įrodymas, jog minėtos pareigos yra priskirtinos mokestinės prievolės kategorijai.

Išnagrinėjus mokestinės prievolės ypatumus mokesčių teisėje bei tam tikras mokesčių mokėtojų pareigas priskyrus mokestinės prievolės kategorijai, būtina atsižvelgti į mokestinės prievolės bei pareigos atskyrimo bruožus, kuriuos išskyrėme išanalizavę šių dviejų kategorijų vartojimo ypatybes bendrajame teisės moksle. Šios analizės rezultatai mums padės suprasti, kodėl mokestinės prievolės kategorijai įtvirtintai LR Mokesčių administravimo įstatyme yra priskirtos tik mokesčių mokėtojų pareigos teisingai apskaičiuoti bei laiku sumokėti mokesčius.

³⁵ Sudavičius B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas // Teisė. 2007, Nr. 62. P. 105.

Manytina, jog mokestinės prievolės kategorijos suteikimas tik minėtoms mokesčių mokėtojų pareigoms galėjo būti įtakotas tokių priežasčių:

1) kadangi lingvistiškai sąvoka „prievolė“ yra griežtesnė nei sąvoka „pareiga“, įstatymų leidėjas norėdamas suteikti išskirtinę reikšmę būtent mokesčių mokėtojų pareigoms teisingai apskaičiuoti bei laiku sumokėti mokesčius į valstybės biudžetą, šias pareigas būtent ir įvardijo kaip mokestinę prievolę;

2) kadangi prievolės kategorija turi teisinės kategorijos statusą, įstatymų leidėjas norėdamas šią teisinę sąvoką panaudoti ir LR Mokesčių administravimo įstatyme, ją priskyrė pagrindinėms mokesčių mokėtojų pareigoms apibūdinti.

Visa medžiaga pateikta šiame darbe iki šiol buvo orientuota į LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų mokestinių prievolių atskleidimą, su tikslu tinkamai apsibrėžti šių prievolių kontrolės turinį. Kokias išvadas iš išanalizuotos medžiagos galime padaryti?

Visų pirma akivaizdu, jog mokestinės prievolės kategorija LR Mokesčių administravimo įstatyme nevisiškai pagrįstai yra suteikta tik pareigų teisingai apskaičiuoti bei laiku sumokėti mokesčius apibrėžimui. Iš viršuje pateiktos analizės galime matyti, jog LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos kitos mokesčių mokėtojų pareigos taipogi yra priskirtinos mokestinės prievolės kategorijai. Šioje vietoje svarbu pažymėti, jog autorė dėl darbo apimties ribotumo papildomai nagrinėjo tik keturių pareigų įtvirtintų minėtame įstatyme mokestinės prievolės kategorijai priskyrimo, tačiau LR Mokesčių administravimo įstatyme taipogi yra įtvirtintos ir kitos pareigos, kurios pagal savo požymius turėtų taip pat būti priskiriamos mokestinės prievolės institutui. Analizuotos keturios pareigos, autorės nuomone, yra vienos svarbiausios mokesčių mokėtojams, todėl jos ir buvo išskirtos šiame darbe.

Antra, ką davė šiame darbe išnagrinėta medžiaga – tai suvokimas, jog nagrinėjant mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolę, negalime apsiriboti vien mokestinio patikrinimo bei mokestinio tyrimo analize, kadangi nagrinėti būtina, ne tik mokestinės prievolės teisingai apskaičiuoti mokesčių bei jų sumokėti į biudžetą kontrolės rūšis, tačiau ir kitų LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų (autorės priskirtų mokestinės prievolės kategorijai) pareigų kontrolę. Taigi plačiau apsibrėžus mokestinės prievolės kategorijos ribas, mokestinių prievolių kontrolės turinys taipogi išsiplėtė.

Trečia, ką būtina akcentuoti, norint tinkamai išanalizuoti mokestinių prievolių vykdymo kontrolės ribas, tai apsibrėžtų mokestinių prievolių atskyrimas lingvistiškai. Pastebėtina, jog bet kuriuo atveju pagal savo turinį mokesčių mokėtojų pareigos teisingai apskaičiuoti mokesčių bei laiku jų sumokėti į valstybės biudžetą gali būti laikomos prioritetinėmis, t.y. svarbiausiomis pareigoms. Tuo tarpu kitos nagrinėtos pareigos, kurios taipogi yra priskirtinos mokestinės prievolės kategorijai yra lyg papildančios „pagrindinė“ mokestinę prievolę. Todėl, autorės nuomone, būtinai skirti „pagrindinė“ mokestinę prievolę, kurios turinys susideda iš mokesčių mokėtojų pareigų teisingai apskaičiuoti bei

laiku sumokėti mokesčius, bei greta „pagrindinės“ prievolės einančias „papildomas“ mokestinės prievolės. Atkreiptinas dėmesys, jog autorė nenori kitų pareigų išskirti tik kaip papildomų, lyg jos būtų menkesnės už tą, kuri apibrėžta kaip pagrindinė, tačiau atskirų mokestinių prievolių skirtingas lingvistinis apibrėžimas šiame darbe leis aiškiau apibrėžti mokestinių prievolių kontrolės turinį, kuris atitinkamai skirtingų mokestinių prievolių skirsis.

Išanalizavus mokestinės prievolės apibrėžimą bei pereinant prie mokestinių prievolių kontrolės analizės, būtina atkreipti dėmesį ir į praktinę problemą, susijusią su mokestinės prievolės reglamentavimu LR Mokesčių administravimo įstatyme. LR Mokesčių administravime yra įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas. Šis principas suponuoja įstatymų leidėjui pareigą mokesčių teisės aktuose aiškiai apibrėžti mokestinės prievolės dalyką, t.y. mokestinės prievolės turinį, jos atsiradimo, vykdymo, pasibaigimo tvarką ir pagrindus, nes tik tokiu būdu gali būti užtikrintas teisingas ir savalaikis jos vykdymas.³⁶ Taigi apmokestinimo aiškumo principo esmė yra ta, jog mokestinės prievolės turinys turi būti aiškiai apibrėžtas. Šiuo gi atveju, šiame darbe atskleidus, jog LR Mokesčių administravimo įstatyme mokestinės prievolės kategorija yra ne visiškai aiškiai vartojama, bei apibrėžta per „siaurai“, susiduriame su apmokestinimo aiškumo principo nesilaikymu.

³⁶ LR Mokesčių administravimo įstatymo komentaras // www.vmi.lt

2. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTROLĖS ESMĖ BEI SVARBA

Aiškinantis mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolės esmę bei svarbą, neišvengiamai visų pirma būtina panagrinėti pačią sąvoką „kontrolė“.

Žodis „kontrolė“ yra kilęs iš prancūzų žodžio „*contrôle*“. Bendrinėje kalboje jis reiškia patikrinimą; darbo pareigų, priimtų nutarimų vykdymo priežiūrą; įstaigą, tikrinančią kitų įstaigų ar asmenų veikimą; asmenis, kurie vykdo kontrolę.³⁷

Būtina pažymėti, jog kontrolė yra istorinė kategorija – keičiantis visuomeninėms ekonominėms istorijos raidos pakopoms, keitėsi tiek kontrolės turinys tiek ir požiūris į jos sampratą. Dėl mokslinės pažangos atsirado naujos mokslinės teorijos ir koncepcijos, gilėjo šios kategorijos pažinimo lygis.

Kadangi kontrolė yra tapatinama su viešpatavimu, prievarta arba valdžia, ji visuomenės tarpe yra įgavusi neigiamą atspalvį. Žodis „kontrolė“ dar gi yra siejamas su prievarta, apribojimais, savarankiškumo netekimu. Tačiau būtina pažymėti, jog minėtas supratimas apie kontrolę vis dėl to nėra teisingas. Kontrolės paskirtis nėra baudimas ar valdžios parodymas, kaip plačiai priimta manyti. Kontrolės vykdymu siekiama išvengti nukrypimų nuo tam tikrų normų, laiku juos pastebėti bei tam tikromis priemonėmis jų išvengti.

Kadangi, autorės nuomone, klaidingas supratimas apie negatyviąją kontrolės funkciją šiandien yra išsiplėtojęs pernelyg dideliu mastu, plėtojant mintį apie kontrolės pozityvumą, būtina ir šiame darbe bent trumpai panagrinėti kontrolės funkcijas. Ši analizė taipogi leis teisingai suprasti ir mokestinės kontrolės tikrąsias funkcijas, o šių supratimas - ir pačią mokestinės kontrolės esmę.

Įvairūs autoriai kontrolės funkcijas bando skirstyti į: pozityviasias (teigiamas) bei negatyviasias (agresyviasias). Pozityvioji kontrolės funkcija neretai yra apibūdinama kaip kryptingai teigiamas kontrolės poveikis išsiaiškinant ir šalinant trūkumus bei juos sąlygojusias priežastis. Galima sakyti, jog šios funkcijos vienas iš pagrindinių vaidmenų yra tobulinti valdymą, taupyti valstybės lėšas ir turtą, mažinant valdžios biudžeto išlaidas. Kontrolė daro teigiamą poveikį šalies socialinėms sistemoms bei procesams ir užtikrina socialinių sistemų stabilumą, gyvybiškumą, visapusišką vystymąsi. Tuo tarpu autoriai išskiriantys kontrolės negatyviasias funkcijas, ją apibūdina kaip trūkumų, nesklandumų ir jų priežasčių išaiškinimo tikrinamajame objekte priemonę ar būdą.

Taigi, galime teigti, jog kontrolė „gindama“ konkrečias socialines vertybes ir tam tikrus visuomeninius santykius, padeda juos išsaugoti, sukuria prielaidas jų vystymuisi ir gausinimui, padeda įtvirtinti pasiektus teigiamus rezultatus (kai kada net populiarinti juos) ir įveikti neigiamus nukrypimus

³⁷ Lietuvių kalbos žodynas // <http://www.lkz.lt/startas.htm> [žiūrėta 2010-12-03]

(tendencijas) nuo privalomų standartų, normatyvų ir taisyklių. Užsienio šalių vadybos specialistai teigiamą kontrolės funkciją netgi vertina kaip „sėkmės palaikymą“.³⁸

Kaip matome, kontrolės funkcijų turinio apžvalga mums leidžia paneigti visuomenėje įsivyravusią nuomonę dėl kontrolės negatyvaus atspalvio. Pažymėtina, jog supratimas dėl kontrolės kaip pozityvios kategorijos taipogi turi išlikti ir nagrinėjant mokestinę kontrolę (pastebėtina, jog šiame darbe mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolė trumpiau bus įvardijami kaip mokestinė kontrolė). Vėlesnis mokestinės kontrolės instituto nagrinėjimas mums leis pamatyti, jog ši kontrolė iš tiesų yra labai reikalinga valstybės gyvenime ir jokiais būdais negali būti tapatinama su neigiamais dalykais (tokiais kaip su viešpatavimu, prievarta arba valdžia). Priešingai, ši kontrolė turi būti vertinama kaip valstybės interesų užtikrinimo priemonė.

Apžvelgus kontrolės sąvokos ypatumus, jos funkcijas bei pereinat prie mokestinės kontrolės esmės atskleidimo bei svarbos pabrėžimo, neabejotinai turime apžvelgti kaip kontrolė apibrėžiama tiek plačiąja prasme, tiek ir mokslo kontekste.

Pažymėtina, jog bendrąją prasme kontrolę galima suvokti kaip atitinkamų procesų, vykstančių socialinėse sistemose (valstybėje, visuomenėje, institucijoje, žinyboje, kolektyve ir pan.) sekimą, stebėjimą, užsibrėžtų rezultatų gretinimą (lyginimą) ir vertinimą su iš anksto nustatytais tikslais, normatyvais ir standartais.³⁹

Kalbant apie kontrolę kaip apie mokslinę kategoriją svarbu paminėti, jog skirtingų mokslo šakų atstovai kontrolę interpretuoja skirtingai. Skirtingą interpretavimą sąlygoja dvi priežastys: 1) tyrimo objektas – kontrolės vidinis sudėtingumas; 2) kiekvienos mokslo šakos srities specifika. Tačiau kad ir kaip skirtingai kontrolė būtų interpretuojama teisės moksle, vis dėl to galime pastebėti, kad yra išskirtini ir kai kurie bendri kontrolės bruožai būdingi visoms teisės šakoms. Pastebėtina, jog kontrolė įvairiuose mokslo šakose analizuojama kaip: valdymo organų vykdoma funkcija, metodas, forma; valdymo organų taikomų metodų ir formų visuma; baigiamoji valdymo proceso stadija; grįžtamasis ryšys, kurio dėka valdymo sistema gauna informaciją apie tikrąją valdomo objekto būklę ir sprendimų vykdymą; stebėjimo ir tikrinimo procesas, kaip funkcionuoja valdomas objektas, siekiant nustatyti jo nukrypimą nuo nustatytų parametrų.⁴⁰

Teisės moksle kontrolė bendrai suprantama kaip funkcionuojančio objekto veiklos proceso stebėjimo ir tikrinimo sistema, turinti tikslą pašalinti nukrypimus nuo nustatytų tikslų. Teisinio reguliavimo srityje kontrolė naudojama kaip mechanizmas, kurio pagalba tikrinama ar kontroliuojamų subjektų (valstybės organų, ūkio subjektų ar fizinių asmenų) veikla ar elgesys, atitinka teisės normų reikalavimus.

³⁸ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.

³⁹ Ten pat.

⁴⁰ Ногина О. А. Налоговый контроль. Вопросы теории: М.: Питер, 2002. С 10

Kalbant apie kontrolės kategorijos ypatumus teisės mokslo lygmenyje, būtina pažymėti, jog Limos Deklaracijoje⁴¹ yra įtvirtinta, jog kontrolė yra ne savitikslė, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę.⁴²

Apžvelgus kontrolės supratimą bendrai moksliniame lygmenyje galime prieiti prie šios kategorijos apibrėžimo mokesčių teisės plotmėje. Visų pirma būtina apžvelgti dažniausiai vartojamus teisės mokslininkų mokestinės kontrolės apibrėžimus.

Visų pirma pažymėtinas mokestinės kontrolės apibrėžimas, kuris autorės nuomone, yra vienas tiksliausių. Pasak vieno rusų teisės mokslininko, mokesčių kontrolė yra įstatymų nustatytų kompetentingų organų vykdomų būdų ir priemonių visuma, skirta užtikrinti mokesčių teisės subjektų mokesčių teisės aktų vykdymą bei savalaikį ir teisingą mokesčių sumokėjimą į biudžetą ar nebiudžetinius fondus.⁴³

Dar vienas mokestinės kontrolės apibrėžimas akcentuojantis įgaliotų organų veiklą, skamba taip: mokesčių kontrolė – tai įgaliotų organų jų kompetencijos ribose ir nustatyta forma atliekama veikla, kuri yra nustatyta mokesčių teisės aktais bei kuria siekiama patikrinti mokesčių ir rinkliavų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą bei nustatyti ir pašalinti mokestinius pažeidimus ir juos skatinančias priežastis.⁴⁴

Įdomus yra ir dar vieno rusų mokslininko mokestinės kontrolės apibrėžimas, kuris iš esmės vėlgi akcentuoja kompetentingų institucijų svarbą, tačiau pačią kontrolės esmę pasuka kitu kampu. Taigi šio mokslininko akimis mokestinė kontrolė yra svarbiausia finansų kontrolės kryptis, apimanti kompetentingų subjektų veiklą, jiems taikant įvairias formas ir metodus, kuriais siekiama sukurti tokią apmokestinimo sistemą ir pasiekti jos vykdymo tokį lygį (mokestinę drausmę) tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių agentų, kad jam egzistuojant nebūtų mokestinių pažeidimų ar jų būtų itin nedaug.⁴⁵

Pastebėtina, jog esama mokslininkų, kurie pateikia dvejopą mokestinės kontrolės supratimą. Antai, pasak vieno mokslininko, mokestinės kontrolės esmė pirmiausia pasireiškia kaip valstybinio valdymo funkcija ar elementas, valdant ekonomiką, bei antra, kaip ypatinga veikla įgyvendinant mokesčių įstatymus. Šios mokesčių kontrolės pusės neatsiejamos, kas leidžia įsivaizduoti mokesčių

⁴¹ Pilnas šio dokumento pavadinimas – INTOSAI deklaracija “Dėl audito principų gairių”. Ši deklaracija buvo priimta IX-ajame INTOSAI kongrese 1977 metais Peru sostinėje Limoje.

⁴² Pastebėtina, jog Limos deklaracijoje nurodytas apibrėžimas yra naudojamas audito sąvokai apibūdinti. Tačiau atsižvelgiant į tai, jog šio apibrėžimo turinys tinka ir teisinei kontrolės paskirčiai apibūdinti, autorė audito sąvoką pakeitė kontrolės terminu.

⁴³ Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право: М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 409

⁴⁴ Макарова О. А. Налоговое право России: Учебник: М.: Юрист, 1999. С. 187

⁴⁵ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. С. 189

kontrolę klasikinės kibernetinės sistemos pavidale, kuris apima įvairius statinius elementus ir dinaminę sąveiką bei pastovią raidą.⁴⁶

Atskleidus tam tikras mokestinės kontrolės sąvokas, kyla klausimas - tai koks gi yra mokestinės kontrolės tikslas ir kuo ši kontrolė apskritai yra svarbi. Apibendrinant pateiktas mokestinės kontrolės sąvokas, galime pastebėti, jog teisės moksle yra išskiriamas toks mokestinės kontrolės tikslas - vykdamas mokesčių įstatymų reikalavimus, užtikrinti savalaikį mokesčių ir rinkliavų tinkamą mokėjimą į biudžetą.

Taigi mokestinės kontrolės tikslas jau iš esmės atskleidžia ir šios kontrolės svarbą valstybės gyvenime. Galime sutikti, jog mokesčių kontrolė įtakoja visą ekonomiką, užtikrina buhalterinės apskaitos ir kitų taisyklių laikymosi teisingumą.⁴⁷ Tad per mokestinę kontrolę užtikrinant savalaikį ir tinkamą mokesčių mokėjimą į biudžetą ir taip įtakojant visą valstybės ekonomiką, valstybei ši kontrolė tampa jos funkcijų įgyvendinimo garantu. Iš pateiktos medžiagos matome, jog mokestinė kontrolė valstybėje yra vienas svarbiausių institutų, kuris tiesiogiai įtakoja tinkamą viso valstybinio aparato funkcionavimą.

Išsiaiškinę visas mokestinės kontrolės ypatybės ir taip padėję pagrindus bendrajam šios kontrolės supratimui, toliau nagrinėsime šios kontrolės formas.

⁴⁶ Поролло Е. В. Налоговый контроль принципы и методы проведения: М.:Гардарика, 1996. С 6-7

⁴⁷ Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебное пособие: М.: БГЭУ, 2002. С. 116

3. „PAGRINDINIŲ“ MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTROLĖS RŪŠYS

Šiame darbe išanalizavę mokestinės prievolės ypatumus bei nustatę, jog LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta mokestinės prievolės kategorija turi būti priskirta ir tam tikroms mokestinės pareigoms, sąlyginai išskyrėme „pagrindines“ mokestines prievoles bei greta pagrindinių einančias „papildomas“ mokestines prievoles (t.y. papildančias „pagrindines“ prievoles). Šis mokestinių prievolių atskyrimas sąlygoja tai, jog atskirų mokestinių prievolių kontrolės turinys skiriasi, tad šios kontrolės formos (būdai, rūšys) bus nagrinėjamos taipogi atskirai.

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog darbe bus taipogi bandoma atskleisti lietuvių literatūroje menkai nagrinėtiną bei retai išskiriamą dalyką – mokestinių prievolių vykdymo kontrolės skirstymą į tiesioginę bei netiesioginę kontrolę.

3.1. Mokestinis patikrinimas

Mokesčių administratorius vykdydamas mokestinį patikrinimą siekia užtikrinti mokesčių į valstybės biudžetą surinkimą. Dėl to ši mokesčių mokėtojų kontrolės rūšis yra svarbi visai finansų sistemai.

Pažymėtina, jog vadovaujantis skirtingais kriterijais, teisės literatūroje yra išskiriamos tokios mokestinio patikrinimo rūšys:⁴⁸

- 1) pagal medžiagos pobūdį, kurios pagrindu vykdomas mokestinis patikrinimas - dokumentinis ir faktinis;
- 2) pagal tikrinimo vietą ir išsamumą – kamerinis ir išvažiuojamasis;
- 3) pagal patikrinimų planavimą – planinis ir neplaninis;
- 4) pagal mokestinio patikrinimo apimtį ir sprendžiamų jos metu uždavinių apimtį – teminis ir kompleksinis.

Lietuvos Respublikoje įstatymiškai reglamentuotos yra šios patikrinimų rūšys⁴⁹:

1) kompleksinis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

2) teminis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) atitinkamo

⁴⁸ Черник Д. Г., Морозов В. П., Лобанов А. В. Технология налогового контроля// Налоговый вестник. 2000

⁴⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. 115 str.

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

3) operatyvus patikrinimas – įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas.

Mokestinio patikrinimo atlikimo procese ypatingas vaidmuo yra skirtas valstybinėms institucijoms. Mokesčių administratorius kaip valdingas mokestinių teisinių santykių subjektas, atlikdamas minėtą patikrinimą daro didelį poveikį mokesčių mokėtojo ūkinei veiklai, todėl, akivaizdu, kad mokesčių administratoriaus veiksmai šiame patikrinimo procese turi būti griežtai reglamentuoti. Taigi mokesčių institucijoms realizuojant savo įgaliojimus kontrolės srityje, visada susiduria valstybės atstovo, kuris yra įgaliotas valstybės institucijos pareigūnas ir atlieka mokestinį patikrinimą interesai, su kitos šio santykio šalies mokesčio mokėtojo (įstaigos ar individualaus asmens) interesais.⁵⁰ Dėl šios priežasties tiek mokesčių įstatymais tiek ir poįstatyminiais aktais yra išsamiai reglamentuotos mokestinio patikrinimo atlikimo procedūros.

3.1.1. Mokesčių administratoriui nustatyti ribojimai mokestinio patikrinimo procese

Kaip buvo minėta, mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius turi imperatyvius valdinius įgaliojimus. Dėl to yra ypatingai svarbu apsaugoti mokesčių mokėtoją nuo galimo pareigūnų, disponuojančių įvardytais įgaliojimais, piktnaudžiavimo bei nepagrįstos valstybinės prievartos.

Žvelgiant į LR Mokesčių administravimo įstatymo 114 str., kuriame yra numatyta, jog mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką, gali susidaryti įspūdis, kad mokesčių administratoriui tikrinant mokesčių mokėtojus yra suteikti neriboti įgaliojimai. Vis dėl to šioje vietoje svarbu paminėti, jog egzistuoja ir patikrinimų teisėtumo reikalavimai, kurie yra įtvirtinti LR Mokesčių administravimo įstatyme.⁵¹

Taigi tikrintinų mokesčių mokėtojų pasirinkime centrinis mokesčių administratorius tikrai turi visišką savarankiškumą t.y. nei viena valstybinė ar kita institucija neturi teisės mokesčių administratorių įgalioti patikrinti tam tikrą subjektą. Tačiau pažymėtina, jog mokesčių administratorius, siekdamas vykdyti jam priskirtas funkcijas bei įgyvendinti iškeltus uždavinius, nors ir savarankiškai atranka mokesčių mokėtojus kontrolės procedūroms, tačiau ši atranka remiasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, administruojamų mokesčių įstatymais bei vidaus administravimo mokesčių administratoriaus teisės aktais.

Mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti tikrintinus mokesčių mokėtojus, sistemingai vykdo turimų mokesčių mokėtojų duomenų analizę, vadovaujantis mokesčių mokėtojų rizikos analizės

⁵⁰ Березова О. А., Зайцев Д. А. Налоговые проверки: М.:Главбух, 2000. С 52

⁵¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. 68 str., 117 str., 118 str.

ir atrankos principus ir tikrintinų mokesčių mokėtojų kontrolės procedūrų planavimą reglamentuojančiais teisės aktais. Ir tik tuo atveju, kai duomenų analizės metu yra nustatoma administruojamų mokesčių įstatymų nuostatų, reglamentuojančių mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, pažeidimų rizika, yra inicijuojami mokesčių mokėtojų patikrinimai. Mokesčių mokėtojų mokestiniai patikrinimai taip pat inicijuojami kitų kontrolės procedūrų (mokestinio tyrimo, operatyvaus patikrinimo) metu nustatčius pažeidimus ar neatitikimus.

Tikrinimo mastą ir laiką mokesčių administratorius taipogi pasirenka ne bet kaip, tačiau atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų dydį, ekonominės veiklos ypatumus, nustatytų mokesčių mokėtojų finansinių rodiklių pokyčių bei neatitikimų pobūdį ir kitas aplinkybes. Pasirinkdamas tikrinimo mastą mokesčių administratorius atsižvelgia į mokesčių mokėtojų rizikos lygį, atrankos kriterijus, kurių pagrindu mokesčių mokėtojas buvo atrinktas, mokestinių prievolių vykdymą ir kitą turimą informaciją apie mokesčio mokėtoją (pvz. gautą iš trečiųjų šalių, pan.). Patikrinimo metu tikrinimo mastas gali būti keičiamas.

Laiką, kada mokesčių mokėtojas bus tikrinamas, mokesčių administratorius taip pat pasirenka savarankiškai, tačiau pasirenkant kompleksinių ir teminių patikrinimų atlikimo laiką yra atsižvelgiama į LR Mokesčių administravimo įstatymo 117 str. nustatytus kompleksinio ir teminio patikrinimo atlikimo periodiškumo apribojimus.

Pažymėtina, jog kompleksinis mokesčių mokėtojų patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip vieną kartą per metus, o teminis – ne dažniau kaip kartą per pusę metų. Žinoma įstatymas numato ir išimtis, kai nustatyti ribojimai nėra taikomi, išskiriamos tokios situacijos⁵²:

- 1) juridinio asmens likvidavimo arba reorganizavimo (bankroto arba restruktūrizavimo bylos išskėlimo) atveju;
- 2) mokesčių mokėtojo išsiregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčių mokėtojo atveju;
- 3) mokesčių mokėtojui padavus prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą);
- 4) operatyvaus patikrinimo atveju;
- 5) LR Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka atliekant pakartotinį patikrinimą;
- 6) mokesčių mokėtojui paprašius išduoti pažymą apie atsiskaitymą su biudžetu;
- 7) atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą kompetentingos valstybės įstaigos ar institucijos pavedimu arba pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos (kompetentingos institucijos) kreipimąsi;
- 8) atliekant bendrą patikrinimą su kitomis valstybės įstaigomis ir institucijomis, taip pat užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis).

Analizuojant mokesčių administratoriaus atliekamų veiksmų tikrinant mokesčių mokėtoją ribojimus, būtina pažymėti, jog mokesčių administratorius taipogi neturi teisės pakartotinai tikrinti

⁵² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004. Nr., 63-2243. 117 str. 3 d.

mokesčių mokėtojo dėl to paties mokesčio už tą patį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma⁵³. Šis pakartotinio patikrinimo ribojimo principas taipogi turi ir išimčių. Pakartotinis mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas:

- 1) operatyvaus patikrinimo atveju;
- 2) atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos (kompetentingos institucijos) kreipimąsi arba su minėta institucija atliekant bendrą patikrinimą; atliekant mokestinį patikrinimą dėl abipusio susitarimo procedūros, numatytos Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, taikymo;
- 3) paaiškėjus naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams;
- 4) kitais LR Mokesčių administravimo įstatyme numatytais atvejais.

Apžvelgus įstatyminių reglamentavimų dėl pakartotinių mokestinių patikrinimų bei mokestinių patikrinimų periodiškumo gali kilti klausimas, kodėl mokesčių administratoriui nėra leista tikrinti mokesčių mokėtoją neribotai. Atsakant į šį klausimą reikia pažymėti dvi aplinkybes: 1) mokesčių administratorius yra viešojo administravimo subjektas, kuriam atliekant jo tiesiogines funkcijas yra keliami didesni atidumo bei kiti reikalavimai. Todėl tikrinant mokesčių mokėtoją, pareigūnai turi būti itin atidūs bei patikrinimo atlikimo metu privalo išsiaiškinti visas tyrimui svarbias aplinkybes; 2) mokesčių administratoriui tikrinant mokesčių mokėtoją, šio veiklai yra sukeliama nepatogumai. Galime pastebėti, jog nepatogumai mokesčių mokėtojams kyla visų pirma dėl to, jog mokestinio patikrinimo metu jis nuolat turi teikti tam tikrus dokumentus, teikti įvairią informaciją mokesčių administratoriui arba tarkim pareigūnai atlieka mokestinį patikrinimą mokesčio mokėtojo patalpose ir pan., Dėl to jo veikla yra trikdoma tiesiogiai t.y. mokesčių administratoriaus atliekamas patikrinimas tiesiogiai sąlygoja galimą mokesčio mokėtojo veiklos efektyvumo sumažėjimą. Dar vienas nepatogumas yra susijęs su mokestinio patikrinimo neigiamu atspalviu visuomenėje. Natūralu, jog mokesčių mokėtojas, kuris yra nuolat tikrinamas mokesčių administratoriaus, visuomenėje sukelia neigiamo subjekto įvaizdį (ypatingai nukenčia juridinių asmenų vardas). Todėl teisinėje valstybėje negalima toleruoti tokios situacijos, kai dėl mokesčių administratoriaus neatidumo pirminio mokestinio patikrinimo metu, nukentėtų privataus subjekto prestižas.

Tad tiek nustatytas ribojimas dėl atliekamų mokestinių patikrinimų periodiškumo (su tam tikromis išimtimis) tiek ir LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas pakartotinio patikrinimo draudimo principas (su tam tikromis išimtimis) yra itin svarbūs mokesčių mokėtojų veiklos efektyvumo atžvilgiu.

⁵³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

Kalbant išsamiau apie pakartotinį patikrinimą, reikia pažymėti, jog vienas pagrindinių aspektų, kuriuos būtina nagrinėti sprendžiant klausimą dėl mokesčių administratoriaus atlikto pakartotinio mokesčio patikrinimo teisėtumo, yra mokesčių administratoriaus pareigūno galimybė pirmo patikrinimo metu objektyviai numatyti, kad mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčių įstatymą. Taigi, mokesčių administratorius patikrinimo metu turėjęs objektyvią galimybę nustatyti mokesčio pažeidimą, tačiau to nepadaręs, praranda teisę pakartotinio mokesčio patikrinimo metu šios nustatytos aplinkybės pagrindu taikyti mokesčių mokėtojui sankcijas. Vertinant, ar konkrečiu atveju mokesčių administratoriui kuri nors aplinkybė negalėjo būti žinoma ankstesnio to paties mokesčio patikrinimo metu, turi būti įvertinamas ankstesnio patikrinimo mastas, faktinės aplinkybės, liudijančios apie tai, ar mokesčių administratorius, veikdamas pagal gero administravimo principus, protingai ir efektyviai, tą aplinkybę objektyviai galėjo žinoti.⁵⁴

Pažymėtina, jog teisės aktuose⁵⁵ yra įtvirtinti atvejai, kuomet mokesčių administratoriui gali paaiškėti tam tikros naujos aplinkybės. Taigi, mokesčio patikrinimas atliekamas dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams, kai :

1) mokesčių mokėtojas pateikia patikslintą patikrinto mokesčio laikotarpio mokesčio deklaraciją ir/ar ataskaitą (tokiu atveju pakartotinis patikrinimas gali būti atliekamas tik to mokesčio laikotarpio ir to mokesčio, kurio patikslinta deklaracija (ataskaita) buvo pateikta, bei atitinkamo mokesčio laikotarpio kito mokesčio, kuriam apskaičiuoti įtakos gali turėti patikslintoje mokesčio deklaracijoje pateikti duomenys);

2) mokesčių administratorius gauna informaciją iš kitų: vietos mokesčių administratorių, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių kompetentingų institucijų, juridinių ar fizinių asmenų, mokėtojų jų tikrinimo metu;

3) centrinis mokesčių administratorius gauna informacijos iš teisėsaugos ar kitų valstybės institucijų apie nustatytą piktnaudžiavimo tarnyba faktą

4) kitais LR Mokesčių administravimo įstatyme numatytais atvejais.

Pastebėtina, jog minėtų atvejų sąrašas yra baigtinis, todėl darytina išvada, jog mokesčių administratorius atlikti mokesčio patikrinimą gali tik esant šioms nustatytoms aplinkybėms.

Atkreiptinas dėmesys, jog mokesčių administratoriui taipogi yra nustatyti griežti procedūriniai reikalavimai, kuriuos reikia įvykdyti pradedant pakartotinį mokesčio patikrinimą. Vietos mokesčių administratorius, norėdamas pradėti pakartotinį patikrinimą dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių, turi pateikti centriniam mokesčių administratoriui motyvuotą prašymą leisti tokį patikrinimą atlikti bei pakartotinio patikrinimo atlikimo būtinybę pagrindžiančius dokumentus. Tokio prašymo pateikimas

⁵⁴ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004.09.23 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵-744/2004// www.lvat.lt

⁵⁵ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos įsakymas Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

neriekalingas tik tuo atveju, kai atliekamo pakartotinio patikrinimo metu paaiškėja, kad vieno arba kelių mokesčių apskaičiavimas (perskaičiavimas) turi įtakos atitinkamo mokesčio laikotarpio kito mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Taigi griežtas procedūrinių taisyklių nustatytų mokesčių administratoriui reglamentavimas tik dar kartą įrodo, jog pakartotinis mokesčio patikrinimas dėl savo specifikos gali būti vykdomas tik išimtiniais atvejais, mokesčių administratoriui turint apibrėžtus motyvus ir patikrinimo būtinybę pagrindžiančius įrodymus.

Tęsiant nagrinėjimą dėl ribojimų nustatytų mokesčių administratoriui atliekant mokesčio patikrinimo procedūrą, būtina panagrinėti mokesčių administratoriui mokesčio patikrinimo atlikimui nustatytus terminus. Pastebėtina, jog mokesčio patikrinimo trukmės reglamentavimas skiriasi atsižvelgiant į tai, kur yra atliekamas mokesčio patikrinimas - ar mokesčio mokėtojo patalpose ar mokesčių administratoriaus buveinėje.

Bendrasis maksimalus terminas nustatytas LR Mokesčių administravimo įstatyme dėl mokesčio patikrinimo atlikimo mokesčių administratoriui nuvykus pas mokesčių mokėtoją yra 90 dienų. Mokesčių mokėtojo, turinčio struktūrinių padalinių (filialų ar atstovybių), patikrinimui papildomai skiriama po 30 dienų kiekvienam filialui ar atstovybei patikrinti. Atsižvelgiant į mokesčio patikrinimo sudėtingumą, veiklos pobūdį, tikrinimo mastą, vietos mokesčių administratoriaus prašymu pas mokėtoją atliekamo patikrinimo trukmė centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęsta, bet ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir (arba) 30 dienų kiekvienam struktūriniam padaliniiui. Pažymėtina, kad įstatymiškai⁵⁶ yra nustatyti konkretūs atvejai, kuomet mokesčio patikrinimo trukmė yra pratęsiama. Taigi mokesčio patikrinimo trukmė gali būti pratęsta, kai mokesčių administratoriaus pareigūnui:

1) mokesčių mokėtojas ne laiku arba nepateikė mokesčių administratoriaus pareigoms atlikti reikiamų duomenų, jų nuorašų, kompiuterinių laikmenų duomenų (kopijų) apie asmens turta, pajamas, išlaidas ir veiklą;

2) tikrinamasis mokesčių mokėtojas neleidžia įeiti į savo patalpas; tikrinamasis mokesčių mokėtojas neleidžia įeiti į savo patalpas;

3) mokėtojas neleidžia laikinai paimti apskaitos, sandorių ir kitų mokesčio apskaičiavimo teisingumui patikrinti reikalingų dokumentų;

4) mokesčių mokėtojas trukdo užantspauduoti ir (ar) užplombuoti dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus, uždaryti teritoriją ar jos dalį;

5) neleidžia paimti produkcijos (prekių) mėginių ar pavyzdžių, daryti žymas ant mokėtojo dokumentų, kad būtų išvengta jų klastojimo;

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos įsakymas Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

6) mokėtojas nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų atvykti pas mokesčių administratorių, taip pat nurodymų dėl mokesčių, kitų įmokų į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei valstybės pinigų fondus apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais;

7) mokėtojas nepateikia paaiškinimų ir dokumentų apie turto išigijimo ir pajamų gavimo šaltinius, taip pat paaiškinimų apie kitas aplinkybes, reikalingas mokesčio apskaičiavimo teisingumui nustatyti;

8) mokėtojas nepašalina aplinkybių ir sąlygų, trukdančių mokesčių administratoriui tinkamai atlikti savo funkcijas;

9) kitais atvejais, kai atsižvelgus į patikrinimo sudėtingumą, veiklos pobūdį, tikrinimo mastą bei aplinkybes paaiškėja, kad nėra galimybių per 90 dienų atlikti mokestinį patikrinimą.

Taigi matome, jog mokestinis patikrinimas mokesčio mokėtojo patalpose maksimaliai gali vykti 270 dienų (bendrasis 90 dienų terminas + 180 dienų maksimalus pratęsimo terminas). Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratoriaus pareigūnams mokestinį patikrinimą vykdant mokesčio mokėtojo patalpose gali būti daroma žala mokesčių mokėtojo veiklos efektyvumui, griežtesnių terminų nustatymas mokestiniam patikrinimui atliekamam mokesčių mokėtojų patalpose, yra visiškai suprantamas.

Mokestiniam patikrinimui vykstančiam mokesčių administratoriaus buveinėje maksimalus patikrinimo vykdymo terminas nėra nustatytas, tiesiog yra nustatytas įpareigojimas mokestinį patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnį laikotarpį. Detaliau „objektyviai kuo trumpesnis laikas“ nėra jokiuose teisės aktuose paaiškinimas. Tiesa Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėse⁵⁷ yra pateikiama lentelė, kurioje yra nustatyti rekomenduotini (tik rekomenduotini!) mokestinio patikrinimo atlikimo terminai.

Iš nurodyto matome, jog mokestinis patikrinimas atliekamas pas mokesčių administratorių neturi griežtai apibrėžtų terminų, dėl ko kyla tam tikra rizika dėl mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimo šioje srityje. Akivaizdu, jog mokestinį patikrinimą atliekant pas mokesčių administratorių, šis galėtų būti vykdomas labai ilgą laiką, jei tik mokesčių administratorius surastų bent vieną jo manymu objektyvią priežastį, kodėl toks patikrinimas turėtų būti tęsiamas.

Išnagrinėjus mokesčių administratoriui nustatytus ribojimus dėl mokestinių patikrinimų periodiškumo, pakartotinumą, patikrinimo atlikimo trukmės būtina pažymėti ir dar vieną mokesčių administratoriui nustatytą svarbų ribojimą, o būtent išnagrinėti mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties institutą.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos įsakymas Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

Mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas yra toks įstatymiškai nustatytas terminas, per kurį mokesčių administratorius gali papildomai apskaičiuoti mokesčius mokėtoju ir paskui priverstinai taikydamas valstybės prievartą juos išieškoti į valstybės biudžetą. Šio termino tikslas – užtikrinti mokestinių santykių stabilumą, skatinti mokesčių administratorių operatyviai naudotis mokesčių mokėjimo kontrolės teise, palengvinti įrodinėjimo procesą.

LR Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta, jog mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Svarbu paminėti, jog atliekant pakartotinį mokestinį patikrinimą bendrosios senaties termino nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali mokesčio apskaičiuoti už ilgesnį laikotarpį nei pirminio patikrinimo metu. Taipogi įtvirtinto imperatyvo dėl penkerių metų mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo termino gali būti nesilaikoma tada, kai baudžiamojoje byloje būtina nustatyti padarytą žalą valstybei ir nėra pasibaigę LR Baudžiamajame kodekse numatyti apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senaties terminai. Taigi matome, jog mokesčių administratorius negali mokesčių mokėtoju mokesčių apskaičiuoti už bet kokį laikotarpį, mokesčio apskaičiavimo senaties terminai yra griežtai reglamentuoti įstatymais.

3.1.2 Mokestinio patikrinimo eiga ir rezultatų įforminimas

Visi mokestiniai patikrinimai pradami, kai mokesčių administratoriaus pareigūnas turi mokesčių administratoriaus viršininko ar jo įgalioto asmens pasirašytą pavedimą atlikti mokestinį patikrinimą (atitinkamai Muitinės pareigūnas pradėti mokestinį patikrinimą gali tik turėdamas Muitinės departamento generalinio direktoriaus arba teritorinės muitinės viršininko pasirašytą pavedimą atlikti patikrinimą). Prieš pradėdant faktinį mokestinį patikrinimą, mokėtojas ar jo atstovas, jei jis dalyvauja mokestiniame patikrinime, su pavedimu tikrinti supažindinamas pasirašytinai ir jam pateikiama pavedimo tikrinti kopija. Šio informavimo apie vyksiantį mokestinį patikrinimą tikslas yra suteikti galimybę mokesčių mokėtoju minėtam patikrinimui pasirengti. Svarbu paminėti, jog mokestinio patikrinimo pradžios data laikoma būtent pavedimo tikrinti išrašymo diena.

Taigi prieš pradėdamas faktinį kompleksinį ar teminį patikrinimą (operatyvaus patikrinimo metu šios nuostatos netaikomos!), mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo mokesčių mokėtoją informuoti apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą, įteikiant jam pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą. Tačiau būtina atkreipti dėmesį, jog apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą mokesčių mokėtojas gali būti neinformuojamas, kai yra pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus; taip pat, kai yra kitų aplinkybių, dėl

kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų; mokestis apskaičiuojamas vadovaujantis LR Mokesčių administravimo įstatymo 72 straipsnio nuostatomis, t. y. pagal pateiktus dokumentus kitų institucijų, atlikusių asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustatiusių mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau neįgaliotų LR Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų, pačiam mokesčių administratoriui neatliekant patikrinimo; atliekamas likviduoto ar mirusio mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas.

Svarbu paminėti, jog mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas patikrinimo metu turi bendradarbiauti. Mokesčių mokėtojas turi sudaryti mokesčių administratoriaus pareigūnui reikiamas sąlygas atlikti mokestinį patikrinimą. Reikalavimas sudaryti mokesčių administratoriaus pareigūnui mokestiniam patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, reiškia, jog mokesčių mokėtojas privalo skirti mokesčių administratoriaus pareigūnui tinkamą darbo vietą, kur jis galėtų atlikti savo pareigas⁵⁸. Kalbant apie mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratoriaus bendradarbiavimą, būtina pažymėti ir, tai, jog siekiant tinkamai įgyvendinti mokesčių administratoriaus pareigą atlikti mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, mokesčių administratoriui būtina turėti visus dokumentus, kompiuterinės apskaitos duomenis, reikiamus mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumui patikrinti. Pareiga pateikti mokesčių administratoriui minėtus dokumentus bei duomenis taipogi yra nustatyta mokesčių mokėtojui.

Pastebėtina, jog Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 70 str. numato, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Tad mokesčių administratoriui negaunant iš tikrinamo mokesčių mokėtojo dokumentų bei duomenų (pvz. mokesčių mokėtojui norint paslėpti mokesčių vengimo faktą ir pan.) mokestinio patikrinimo procesas nėra stabdomas, jis vykdomas įprastine tvarka, tačiau mokesčiai mokesčių mokėtojui yra apskaičiuojami taikant netiesioginius mokesčių apskaičiavimo metodus pagal tam tikras nustatytas taisykles⁵⁹.

Analizuojant patį mokestinio patikrinimo procesą taipogi būtina paminėti, kokius veiksmus mokesčių administratorius kaip valstybės institucijos įgaliotinis gali atlikti nekliudomas tikrinamų mokesčių mokėtojų. Pirmiausiai pažymėtina, jog jei mokesčių administratoriaus pareigūnas, atliekantis mokesčių mokėtojo patikrinimą yra pateikęs tarnybinį pažymėjimą bei pavedimą atlikti patikrinimą, jis

⁵⁸ LR Mokesčių administravimo įstatymo komentaras // www.vmi.lt

⁵⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos įsakymas Nr. VA-103 Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004 . Nr. 86-3156.

turi teisę visą patikrinimo atlikimo laikotarpį mokesčių mokėtojo darbo valandomis nekliudomai įeiti į mokesčių mokėtojo patalpas ir teritoriją. Mokesčių administratorius taip pat turi teisę tikrinti mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokesčių mokėtojo veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius, įrengimus bei pagamintą produkciją ir kitus objektus, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo bei atskirų mokesčių mokėtojo pareigų vykdymo patikrinimu. Esant būtinybei mokesčių administratoriaus pareigūnas taipogi turi teisę paimti mokesčių mokėtojui priklausančius daiktus, prekių ar produkcijos mėginius ir pavyzdžius.

Atlikus mokestinį patikrinimą yra surašomas patikrinimo aktas. Patikrinimo aktas – tai pagrindinis mokėtojo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės dokumentas, kuriuo baigiamas mokestinis patikrinimas, pateikiant išvadas apie mokesčių mokėtojo buhalterinės apskaitos, mokesčių deklaracijų teisingumą jų atliktį teisės aktų reikalavimams.⁶⁰ Kartu tai procesinis dokumentas, nes juo konstatuojami mokestinių pažeidimų padarymo faktai bei su jais susijusios aplinkybės.

Priklausomai nuo to ar buvo nustatyti pažeidimai patikrinimo metu, ar ne, yra surašoma patikrinimo pažyma arba priimamas sprendimas dėl patikrinimo akto patvirtinimo. Jeigu nėra nustatoma pažeidimų yra surašoma patikrinimo pažyma (ja taip pat patvirtinami likviduoto ar mirusio mokesčių mokėtojo patikrinimo rezultatai). Tais atvejais, kai pažeidimai buvo nustatyti, patikrinimo rezultatai yra patvirtinami sprendimu. Mokestinio patikrinimo pabaiga – patikrinimo akto ar patikrinimo pažymos surašymas ir pasirašymas kaip ir mokestinio patikrinimo pradžia yra visiškai nepriklauso nuo mokesčių mokėtojo valios.⁶¹

Patikrinimo aktas turi būti pateikiamas mokesčių mokėtojui susipažinti. Pastebėtina, jog mokesčių mokėtojas ne tik turi teisę susipažinti su patikrinimo aktu, tačiau gali ir atsisakyti jį pasirašyti. Įstatymai mokesčių mokėtojui prievolės pasirašyti patikrinimo aktą nenustato, tačiau nepaisant to šis turėtų susipažinti su patikrinimo aktu, kad galėtų sutikti arba nesutikti su nurodytais pažeidimais, kadangi pats mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, kad mokesčius paskaičiavo ir sumokėjo teisingai. Atsisakymas pasirašyti patikrinimo aktą mokesčių mokėtojas kartu atsisako apginti savo interesus dėl faktų išdėstytų patikrinimo akte, dėl ko vėliau mokestinis ginčas nebus galimas dėl interesų susipriešinimo.

Susipažinęs su patikrinimo aktu, mokesčių mokėtojas turi teisę mokesčių administratoriui pateikti pastabas dėl patikrinimo akto, jeigu jis nesutinka su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat jei nori pagrįsti kitas aplinkybes, kurios gali būti svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus. Tai gali būti mokesčių mokėtojo pateikti tam

⁶⁰A. Marcijonas, B. Sudavičius Mokesčių teisė: V.: Teisinės informacijos centras, 2003. P 85.

⁶¹E. Smalakiene Mokesčių mokėtojų patikrinimas// Jurisprudencija, 2003, t. 38(30). P 116 .

tikri faktai ar aplinkybės dėl patikrinimo rezultatų teisėtumo ir pagrįstumo, aplinkybės, galinčios turėti įtakos baudos dydžiui ar priimant sprendimą dėl atleidimo nuo delspinigių, pasiūlymas pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ir pan.⁶² Visos mokesčių mokėtojo teikiamos pastabos turi būti susijusios su patikrinimo dalyku, t. y. su patikrinimo akto rezultatais, patikrinimo akto teisėtumu ir pagrįstumu. Su patikrinimo dalyku nesusijusių pastabų mokesčių administratorius nevertina.

Mokesčių administratoriaus priimami sprendimai, mokesčio mokėtojo atžvilgiu privalo būti teisiškai pagrįsti. Nustatomojoje patikrinimo akto dalyje mokesčių administratorius nurodydamas tam tikrą normą, kuria remiasi, privalo pagrįsti jos taikymą bei ją išaiškinti. Be to patikrinimo išvados gali būti grindžiamos tik patikrinimo byloje esančiais ir tirtais įrodymais. Pastebėtina, jog yra labai svarbu, kad mokesčių mokėtojui būtų aišku, už ką jam yra papildomai apskaičiuoti mokesčiai, delspinigiai ir taikomos sankcijos, t.y. kokiais veiksmais jis pažeidė mokesčio įstatymą ir kokie įrodymai patvirtina jį atlikus tokius veiksmus.

Taipogi vienas iš svarbiausių reikalavimų nustatytų mokesčių administratoriui yra veikti nešališkai ir objektyviai.⁶³ Todėl nustatyti mokesčio bazę mokesčių administratorius gali tik išsiaiškinęs ne tik valstybei palankias, bet ir mokesčių mokėtojui palankias aplinkybes.⁶⁴

3.2. Mokestinis tyrimas

Kaip matėme iš nurodyto, mokestinio patikrinimo atlikimas yra susijęs su tam tikrais mokesčių mokėtojų veiklos trikdymais bei mokesčių administratoriui privalomai nustatytomis procedūromis, norint inicijuoti mokestinį patikrinimą. Tačiau ar būtina mokesčių mokėtojui sukelti tam tikrų nepatogumų jo vykdomoje veikloje, jei mokesčių administratoriui kyla klausimai dėl tam tikrų trūkumų bei prieštaravimų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, tačiau abejonių dėl tokio mokesčių administratoriaus sąžiningumo nėra. Akivaizdu, jog absurdiška būtų tokia situacija, kuomet mokesčių administratoriui kilus menkiausiems klausimas tarkim dėl vienos deklaracijos užpildymo teisingumo, administratorius privalėtų inicijuoti mokestinio patikrinimo procedūrą. Turint galvoje LR Mokesčių administravimo įstatyme nustatytas visas procedūrinės taisyklės norint pradėti mokestinį patikrinimą (bei laiko trukmę reikalinga šias procedūras atlikti), neabejotinai mokestinio patikrinimo proceso iniciavimas dėl menkiausio mokesčių administratoriui kilusio neaiškumo būtų nenaudingas pirmiausiai mokesčių administravimo subjektui, o atsižvelgiant į atliekamo mokestinio patikrinimo specifiką ir pačiam mokesčių mokėtojui. Tad dėl nurodytų

⁶² Mokesčių administravimo įstatymo komentaras // www.vmi.lt

⁶³ Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1945. 4 str. 1 d. 2p.

⁶⁴ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004.05.27 nutartis administracinėje byloje Nr. A³-372-2004 // www.lvat.lt

aplinkybių LR Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatytas pakankamai naujas mokesčių kontrolės institutas – mokestinis tyrimas.

Pažymėtina, jog mokestinis tyrimas nuo patikrinimo pirmiausiai skiriasi savo formos lengvumu, t.y. mokestinis patikrinimas yra formalesnė ir gana griežta procedūra, tuo tarpu mokestinis tyrimas atitinkamai – lankstesnė bei ne tokia griežta.

Jei mokesčio patikrinimo procedūrų atlikimas yra vertinimas kaip neigiamas procesas mokesčių mokėtojų atžvilgiu (kadangi dažniausiai yra organizuojamas mokesčių mokėtojui patekus į tam tikrą mokesčių mokėtojų rizikos grupę), tai mokesčio tyrimo atlikimo veiksmai visuomenėje neigiamo atspalvio dažniausiai neturi. Mokestinis tyrimas gali būti apibūdinamas kaip tam tikras mokesčių mokėtojų veiklos stebėjimas, preliminarus tyrimas, kurio metu nustatoma, ar mokesčių mokėtojui apskritai reikia skirti mokesčio patikrinimą, ar ne.⁶⁵

Mokesčio tyrimo procedūrą būtų tikslinga įvardyti kaip prevencinę, kadangi mokesčio tyrimo atlikimas užkerta kelią galimiems pažeidimams. Taigi tai savotiška priemonė padedanti pašalinti neesminius prieštaravimus bei išvengti mokesčių ginčų.

Mokesčio tyrimo procedūros lankstumas bei „švelnumas“ pastebimas ir atsižvelgiant į tai, jog jis yra atliekamas mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, be atskiro pavedimo ir kitų formalumų. Tam tikro biurokratizmo nebuvimas palengvina mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus komunikaciją, bendradarbiavimą bei suteikia daugiau laisvės šių subjektų tarpusavio santykiuose.

Mokesčio tyrimo institutas, liberalizuojantis mokesčių administravimą, taipogi keičia mokesčių administratoriaus įvaizdį visuomenėje. Šio instituto dėka mokesčių administratorius atsiskleidžia ne kaip baudėjas, o kaip valstybinė institucija siekianti bendradarbiauti su mokesčių mokėtojais bei padėti jiems išvengti sankcijų. Šioje vietoje svarbu pažymėti, kad LR Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta⁶⁶, jog jeigu mokesčio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumą arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius neskiria jokių sankcijų, tačiau pirmiausiai bando su mokesčių mokėtoju susitarti žodžiu dėl esamų trūkumų, prieštaravimų pašalinimo. Ir tik, jei nepavyksta dėl minėtų trūkumų pašalinimo susitarti žodžiu, mokesčių mokėtojui yra įteikiamas rašytinį pranešimą su pasiūlymu ištaisyti mokesčio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus.

⁶⁵ LR Mokesčių administravimo įstatymo komentaras // www.vmi.lt

⁶⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. 136 str. 1 d

Apžvelgus mokestinio tyrimo procedūrą bendrais aspektais, būtina išnagrinėti, kokie mokestinio tyrimo uždaviniai yra įtvirtinti teisės aktais. Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės⁶⁷ nustato tokius tyrimo uždavinius:

- 1) nustatyti mokesčių mokėtojo padarytas klaidas, trūkumus ir/ar prieštaravimus;
- 2) informuoti mokėtoją apie mokesčių administratoriaus nustatytas klaidas, trūkumus ir/ar prieštaravimus ir pasiūlyti mokėtojui juos ištaisyti;
- 3) analizuoti ir sisteminti mokėtojo veiklos duomenis, nustatyti veiklos pokyčius ir galimų mokesčių įstatymų pažeidimų riziką bei juos įvertinti, apie tai informuoti atitinkamą mokesčių administratoriaus padalinį;
- 4) stebėti mokėtojo vykdomą veiklą.

Svarbu pažymėti, jog sprendamas jam mokestinio tyrimo metu iškeltus uždavinius, atlieka tokius veiksmus⁶⁸:

- 1) analizuoja mokėtojo veiklą;
- 2) vizituoja mokėtoją;
- 3) kontroliuoja mokėtojo veiklą;
- 4) informuoja mokėtoją apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus bei jų pašalinimo būdus.

Šių veiksmų atlikimą aptarsime plačiau.

Kalbant apie mokesčių administratoriaus vykdomą mokesčių mokėtojo veiklos analizę, svarbu paminėti, jog ji yra vykdoma be atskiro pavedimo, mokesčių administratoriaus pareigūnui vykdant savo funkcijas. Mokesčių administratorius savo vykdomai analizei mokesčių mokėtoją gali pasirinkti:

- 1) analizuojant apie mokėtojus turimus duomenis, vertinant galimų pažeidimų riziką ir vykdant tikrintinų mokesčių mokėtojų atranką;
- 2) analizuojant pridėtinės vertės mokesčio deklaracijų ir prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitas (nustačius duomenų neatitikimus tarp jų);
- 3) atliekant tikrintinų prašymų gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) atranką; 4) kitais atvejais, kai nustatomi mokėtojo pateiktų ir mokesčių administratoriaus turimų duomenų neatitikimai. Jeigu mokesčių mokėtojų veiklos analizės metu mokesčių administratorius nustato trūkumų ir/ar prieštaravimų, mokėtojas yra informuojamas žodžiu arba raštu. Pastebėtina, jog žodiniam informavimui yra suteikiamas prioritetas.

Taipogi svarbu paminėti, kokiais būdais mokesčių mokėtojas gali pašalinti analizės metu nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus. Šie būdai yra tokie:

⁶⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-28 įsakymas Nr. VA-108 Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258.

⁶⁸ Ten pat.

1) atvykti ir pateikti arba atsiųsti papildomus dokumentus ir/ar duomenis, pagrindžiančius mokėtojo veiksmus, pateiktus duomenis, jo apskaičiuotų mokesčių sumas;

2) patikslinti mokesčio (-ių) deklaraciją (-as), apyskaitą (-as), prekių tiekimo į kitas ES šalis ataskaitą (-as) arba kitus dokumentus;

3) sumokėti į biudžetą pranešime nurodytas papildomas mokesčio sumas, jeigu nustatomi trūkumai ir/ar prieštaravimai, lemiantys tokių sumų atsiradimą, pvz., mokėtojas negali nurodyti teisingo ES šalies mokėtojo, kuriam buvo patiektos prekės, PVM kodo.

Analizuojant mokėtojo vizitavimo nustatytą tvarką, svarbu pažymėti, jog atliekant vizitavimo veiksmus, pareigūnas priešingai nei atliekant mokėtojų analizę, privalo turėti mokesčių administratoriaus viršininko ar jo tam įgalioto asmens pasirašytą užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojų veiklą atitinkamą formą.

Žinoma svarbiausia yra paminėti, kada gi mokesčių administratoriaus pareigūnas gali mokesčių mokėtoją vizituoti. Taigi pareigūnas mokėtoją gali vizituoti šiais atvejais:

- 1) atlikdamas mokėtojo veiklos analizę;
- 2) kontroliuodamas mokėtojo veiklą;
- 3) prieš įregistruodamas mokėtoją į PVM mokėtojų registrą;
- 4) kontroliuodamas įregistruotus PVM mokėtojus;
- 5) prieš išregistruodamas PVM mokėtoją;
- 6) kontroliuodamas mokesčio permokos (skirtumo) gražinimą (įskaitymą);
- 7) kitais atvejais, kai tai būtina mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti.

Aptariant mokesčių mokėtojų veiklos kontrolę, svarbu pastebėti, jog mokesčių administratorius gali kontroliuoti tik turėdamas kontrolės užduotį, kuri iš esmės analogiškai forminama kaip ir vizitavimo užduotis. Pagal trukmę mokesčių mokėtojų kontrolė skiriama į : 1) nuolatinę – mokestiniu laikotarpiu trunkanti ilgiau kaip 90 dienų nuolat ar su pertraukomis; 2) trumpalaikę – mokestiniu laikotarpiu trunkanti trumpiau kaip 90 dienų ištisai; 3) vienkartinę.

Pažymėtina, jog mokesčių mokėtojui užsiimant tam tikro pobūdžio veikla, jis gali būti kontroliuojamas nuolat. Pvz. akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje gali būti atliekama nuolatinė veiklos kontrolė. Ją vykdančiam pareigūnui, turi būti sudarytos sąlygos nekliudomai tikrinti akcizais apmokestinamų prekių judėjimą, apyvartą ir apskaitą sandėlyje, akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimą visą mokėtojo darbo laiką.

Atkreiptinas dėmesys, jog atlikus mokestinį tyrimą ir nenustačius klaidų, trukumų ir/ar prieštaravimų, apie kurios nustatyta tvarka turi būti pranešta mokesčių mokėtojui, šis su jo rezultatais nėra supažindinamas.

3.3. Mokestinio tyrimo kontrolės procedūros taikymo problemos

Iš nurodyto matėme, jog mokestinio patikrinimo bei tyrimo institutų atskirtis dėl vienos procedūrų lankstumo bei paprastumo, o kitos atvirksčiai – formulizuotumo ir griežtumo bei taipogi priimtinių sprendimų imperatyvumo, yra pakankamai ryški, dėl ko šios mokesčių mokėtojų skirtingos kontrolės formos turi būti vieną nuo kitos griežtai skiriamos bei taikomos atsižvelgiant į konkrečios situacijos būtinybę, nepiktnaudžiaujant nei vienos kontrolės procedūros forma. Tačiau vis dėl to, iš pateikto žemiau, matysime, jog piktnaudžiavimui erdvės šiuo klausimu dar yra.

Pirmiausiai pažymėtina, jog Valstybės kontrolė yra nustačiusi⁶⁹, kad mokestinių tyrimų metu mokesčių administratorius atliko tokius pat veiksmus kaip ir patikrinimų metu: rinko papildomus duomenis apie gyventoją jo vizitavimo metu iš trečiųjų asmenų ir kitų valstybės institucijų, paklausė gyventoją ir su juo susijusius asmenis, prašė pateikti papildomus dokumentus, siuntė paklausimus į užsienio valstybes. Be to, minėto audito metu buvo nustatyta, kad mokestinio tyrimo bei patikrinimų trukmė beveik nesiskyrė. Ką visa tai rodo? Visa tai rodo, kad mokesčių administratorius, turėdamas diskreciją pasirinkti mokesčių mokėtojų kontrolės formą, ne visada diskretiškai ir tinkamai naudojami šia pasirinkimo laisve. Mokesčių administratorius, realiai pasinaudodamas mokestinio tyrimo procedūros neformalumu, lankstumu ir tuo, kad nėra tam tikrų apribojimų, atlieka ne mokesčių mokėtojų stebėseną, o veiksmus būdingus mokestiniam patikrinimui, kartu pasilikdamas galimybę atlikti patikrinimus ateityje.⁷⁰

Dar vienas neaiškumas vykdant mokestinio tyrimo procedūrą kyla dėl to, jog nors LR Mokesčių administravimo įstatyme 136 str. pranešimo mokesčių mokėtojui apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus neteikimo galimybė nėra įtvirtinta, tačiau mokesčių administratorius nustatydamas LR Mokesčių administravimo įstatymo 136 str. detalią įgyvendinimo tvarką, pats numatė ne tik galimybę neteikti minėto pranešimo, bet ir atvejus, kada jis negali būti teikiamas. Manytina, kad toks teisinis reglamentavimas yra ydingas, ir abejotina, ar jis būtų pripažintas atitinkančiu LR Mokesčių administravimo įstatymą.⁷¹

Pastebėtina, jog teisės mokslininkų nuomonė yra tokia, jog tik nuo tyrimą atliekančio pareigūno noro priklauso, ar pasiūlyti tyrimo metu pašalinti trūkumus, ar pradėti patikrinimą ir skirti baudas, kadangi šie dalykai niekur nereglamentuoti ir suteikia galimybę mokesčių administratoriui piktnaudžiauti.

⁶⁹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. Apibendrinta informacija 2008-09-23 valstybinio audito ataskaita Gyventojų pajamų apmokestinimas Nr. VA-P-60-16-16.

⁷⁰ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste// Teisė. 2009, Nr. 72. P. 54.

⁷¹ Ten pat. P. 55.

Pažymėtina ir tai, jog moksliniame lygmenyje yra daroma išvada, kad dėl neaiškumo, kada yra padaroma klaida, dėl kurios atsiranda trūkumas ir/ar prieštaravimas, susiklosto situacija, jog mokesčių administratorius gali „spekuluoti“ teisinio reglamentavimo trūkumu ir skirtingai interpretuoti ne tik trūkumų/prieštaravimų sąvoką, bet ir pasirinktinai taikyti mokesčių mokėtoju baudas už tyrimo metu jau nustatys pažeidimus.⁷²

Taigi iš trumpai pateiktos medžiagos apie mokestinio tyrimo taikymo problemas matome, jog nors mokestinio tyrimo institutas yra sukurtas kaip atsvara griežtai formalizuotas mokestinio patikrinimo procesui, taip siekiant įvesti paprastesnį bei efektyvesnį mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi bei suteikti mokesčių mokėtoju galimybę dėl neatidumo klaidų padarytus pažeidimus ištaisyti be sankcijų, tačiau šis institutas taipogi gali virsti įrankiu mokesčių administratoriui piktnaudžiauti.

⁷² Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste// Teisė. 2009, Nr. 72. P. 56.

4. „PAPILDOMŲ“ MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ VYKDYMO KONTROLĖ

Pradedant nagrinėti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių, kurias šiame darbe apsibrėžėme kaip „papildomas“, kontrolę, būtina dar kartą šias prievoles nurodyti. Taigi „papildomoms“ mokestinės prievolės šiame darbe priskirtinos:

- 1) mokestinė prievolė bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių;
- 2) mokestinė prievolė teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis;
- 3) mokestinė prievolė laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus;
- 4) mokestinė prievolė teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus.

Pagrindinių mokestinių prievolių kontrolę šiame darbe nagrinėjome kaip mokesčio administratoriaus tiesiogiai atliekamus veiksmus: mokesčių administratoriaus vykdomą mokestinį patikrinimą bei tyrimą. Šiuo gi atveju, nagrinėjant „papildomų“ mokestinių prievolių kontrolę, būtina kiekvienos mokestinės prievolės kontrolę aptarti atskirai.

Visų pirma nagrinėtina mokesčių mokėtojų mokestinės prievolės bendradarbiauti kontrolė. Prievolė mokesčių mokėtojui bendradarbiauti jau anksčiau buvo išskirta kaip prievolė pažyminti mokesčių mokėtojo svarbą savanoriškai vykdyti jam nustatytas pareigas. Taigi, mokesčių mokėtojų bendradarbiavimas plačiąja prasme pasireiškia mokesčių mokėtojui vykdamas visas savo mokestines prievoles tinkamai - laiku pateikiant deklaracijas, savanoriškai, savo iniciatyva arba paprašius teikiant mokesčių administratoriui reikalingą informaciją, dokumentus ir pan. Tad matome, jog mokesčių mokėtojų bendradarbiavimo prievolė yra vykdoma nuolat. Todėl natūralu, kad ir pats kontrolės procesas taipogi yra nuolatinis.

Mokesčių mokėtojui nuolat komunikuojant su mokesčių administratoriumi bei vykdamas jam priskirtas prievoles, gaunasi situacija, jog mokesčių administratorius yra nuolatiniam mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo „sekimo“ procese. Mokesčių administratorius nuolat kontroliuoja ar tam tikro mokesčio deklaracijos yra teikiamos, ar jo paprašyta medžiaga yra jam pateikta ir pan. Todėl akivaizdu, jog mokesčių mokėtojų bendradarbiavimo prievolės vykdymas yra kontroliuojamas nepertraukiamai visą laiką bei pasireiškia daugiau mokesčių administratoriui stebint situaciją, tačiau netiesioginiais kontroliuojančių subjektų veiksmais, kaip pavyzdžiui pagrindinių mokestinių prievolių atveju atliekant mokestinį patikrinimą.

Dar viena šiame darbe nagrinėta „papildoma“ mokesstinė prievolė – mokesstinė prievolė teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju. Šios prievolės kontrolė iš tiesų yra komplikuoata. Ją turime išnagrinėti iš dviejų pozicijų – fizinio ir juridinio asmens atžvilgiu atskirai.

Pati prievolė registruotis mokesčių mokėtoju nėra kažkuo ypatinga, tačiau kur kyla problemos dėl šios prievolės kontrolės?

Visų pirma būtina atkreipti dėmesį, kokie mokesčių mokėtojai yra įregistruojami į Mokesčių mokėtojų registrą⁷³. Į registrą įregistruojami šie mokesčių mokėtojai, mokesčius išskaičiuojantys ir savarankiškai mokesčius sumokantys asmenys: 1) Lietuvos juridiniai asmenys; 2) užsienio juridiniai asmenys; 3) Lietuvoje akredituotos užsienio valstybių diplomatinės atstovybės ir konsulinės įstaigos, tarptautinių organizacijų atstovybės Lietuvoje, akredituotos prie Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijos, jeigu jos tampa mokesčių išskaičiuojančiais asmenimis; 4) nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, į registrą įsiregistruojantys savarankiškai; 5) nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, į registrą įsiregistruojantys per mokesčių išskaičiuojantį asmenį; 6) asmenys, kurių daiktinės teisės į nekilnojamąjį turtą įregistruotos Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registre.

Taigi matome, jog galime išskirti dvi subjektų grupes, kuriems yra įtvirtinta prievolė registruotis mokesčių mokėtojais – fiziniai bei juridiniai asmenys. Pirmiausiai nagrinėsime kaip yra kontroliuojamas fizinių asmenų prievolės registruotis mokesčių mokėtojais vykdymas.

Taigi fiziniai asmenys gali į Mokesčių mokėtojų registrą (toliau – ir registras) įsiregistruoti: 1) savarankiškai; 2) per mokesčių išskaičiuojantį asmenį.

Gyventojai, dirbantys pagal darbo sutartis, t.y. gaunantys su darbo santykiais susijusių pajamų, į registrą įregistruojami pagal darbdavio Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai pateikiamus duomenis, kurie perduodami Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos. Duomenys ir jų pasikeitimai sutikrinami su Lietuvos Respublikos gyventojų registro centrine duomenų baze. Duomenys, atitinkantys Lietuvos Respublikos gyventojų registre nurodytus gyventojų duomenis, įrašomi į registro centrinę duomenų bazę.⁷⁴ Taigi, asmuo pradėdamas dirbti yra įregistruojamas mokesčių mokėtoju per savo darbdavį, t.y. darbdavys įformindamas naują darbuotoją, praneša atitinkamoms valstybinėms institucijoms apie šį darbuotoją (mokesčių mokėtoją), kurio duomenys „nukeliauja“ iki mokesčių administratoriaus ir taip darbuotojas yra įregistruojamas mokesčių mokėtoju. Susidaro išpūdis, jog tokiu atveju mokesčių administratoriui labai lengva kontroliuoti tokių (būtent per darbdavį įsiregistruojančių) mokesčių mokėtojų įsiregistravimą registre. Tačiau vis dėl to kontrolės problema šioje vietoje atsiranda, jei asmuo dirba nelegaliai ir apie šį darbuotoją valstybinės institucijos jokios informacijos neturi. Tad, jei darbdavys neteiks informacijos apie savo darbuotoją,

⁷³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 30 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimo Nr. 1059 Dėl Mokesčių mokėtojų registro steigimo ir jo nuostatų patvirtinimo pakeitimo Nr. 1225 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 146-5304.

⁷⁴ Ten pat.

šis nebus registruojamas ir mokesčių mokėtoju. Iš to gaunasi, kad mokestinės prievolės registruotis mokesčių mokėtoju kontrolė tampa komplikuoata. Tokioje situacijoje, žinoma, neišsiverčiama be kitų institucijų pagalbos.

Pažymėtina, jog Valstybinei darbo inspekcijai prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos yra pavesta koordinuoti Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos, Policijos departamento prie Vidaus reikalų ministerijos ir Valstybinės darbo inspekcijos teritorinių skyrių vykdomus nelegalaus darbo reiškinių kontrolės veiksmus.⁷⁵ Tad matome, jog nelegalaus darbo kontrolės bei prevencijos institucijų yra tikrai pakankamai. Manytina, jog Valstybinės darbo inspekcijos teritorinių skyrių bei kitų institucijų, kurios rūpinasi nelegalaus darbo kontrole, dėka, nelegalus darbas gali būti atskleistas, o to pasėkoje darbdaviai nelegaliai įdarbinę darbuotojus, turėtų juos vis dėl to įstatymu nustatyta tvarka įforminti. Darbdaviams įdarbinus darbuotojus laikantis įstatymų nustatytos tvarkos, šie būtų įregistruojami ir mokesčių mokėtojais.

Taigi iš išdėstyto matome, jog fizinių asmenų, kurie yra įregistruojami mokesčių mokėtojais per savo darbdavį, mokestinė prievolė registruotis mokesčių mokėtoju yra vykdoma gana lengvai. Tačiau lengvos kontrolės sąlyga turi būti – darbuotojo įdarbinimas laikantis įstatymų nustatytos tvarkos.

Išnagrinėjus kaip vykdoma mokestinės prievolės registruotis mokesčių mokėtoju vykdymo kontrolė, tų fizinių asmenų, kurie yra įregistruojami registre mokesčių mokėtojais per savo darbdavį, būtina išanalizuoti, kaip minėta kontrolė vykdoma fizinių asmenų, kurie turi į Mokesčių mokėtojų registrą įsiregistruoti patys. Akivaizdu, jog šiuo atveju sukontroliuoti, ar fizinis asmuo turintis įsiregistruoti mokesčių mokėtoju tai padarė ar ne, yra tikrai sudėtinga.

Pažymėtina, jog įstatymai numato, kad gyventojai, vykdančys individualią veiklą (išskyrus individualią veiklą pagal verslo liudijimus), samdantys kitus gyventojus, nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, vykdančys individualią veiklą per nuolatinės bazes Lietuvoje, registro tvarkytojui pateikia prašymą įregistruoti mokesčių mokėtoju ne vėliau kaip veiklos vykdymo pradžios dieną.⁷⁶ Taigi asmenų vykdančių individualią veiklą registravimasis mokesčių mokėtojais priklauso nuo jų pačių valios bei, žinoma, sąžiningumo. Dėl to būtent ir kyla šių subjektų kontrolės sudėtingumas.

Manytina, kad šiuo konkrečiu atveju kontrolės komplikuoatumą geriausiai atskleidžia sumodeliuota tam tikra situacija. Tarkim, asmuo pradeda vykdyti individualią veiklą, tačiau siekdamas išvengti mokesčių mokėjimo nesiregistruoja mokesčių mokėtoju. Kaip mokesčių administratorius šiuo atveju gali atlikti nagrinėjamos prievolės kontrolės veiksmus? Žinoma mokesčių administratoriui vėl gali pasitarnauti tam tikros valstybinės institucijos. Tačiau atkreiptinas dėmesys, jog šioje situacijoje,

⁷⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001-11-26 nutarimas Dėl nelegalaus darbo reiškinių kontrolės koordinavimo Nr. 1407// Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3558.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 30 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimo Nr. 1059 Dėl Mokesčių mokėtojų registro steigimo ir jo nuostatų patvirtinimo pakeitimo Nr. 1225 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 146-5304.

pasitelkdamas tiesioginę mokestinę kontrolę (fizinio asmens mokestinio patikrinimo ar tyrimo procedūrą), mokesčių administratorius taipogi gali sukontroliuoti fizinių asmenų mokestinės prievolės registruotis mokesčių mokėtojais vykdymą.

Natūralu, jog asmuo vykdydamas individualią veiklą, gauna pajamų, kurios nėra deklaruojamos kaip individualiosios veiklos pajamos. Jei šios pajamos yra fiksuojamos tarkim fizinio asmens sąskaitose, tokie asmenys gali pakliūti į mokesčių administratoriaus akiratį (tam tikrą rizikos grupę), kadangi mokesčių administratorius gali matyti kokiu pagrindu šios lėšos buvo gautos, kaip dažnai sudaromi sandoriai, kurių pagrindu šios sumos mokamos ir pan. Viso to pasėkoje mokesčių administratorius tokio subjekto atžvilgiu gali pradėti vykdyti mokestinio patikrinimo ar tyrimo veiksmus.

Taigi matome, jog nors savarankiškas fizinių asmenų registravimasis mokesčių mokėtojais yra sunkiai sukontroliuojamas, tačiau kontrolės būdai vis dėl to yra. Pagrindinę kontrolę šioje srityje vykdo pats mokesčių administratorius.

Aptarus fizinių asmenų mokestinių prievolių registruotis mokesčių mokėtojais vykdymo kontrolę, būtina aptarti ir juridinių asmenų minėtos prievolės vykdymo kontrolės būdus.

Pastebėtina, jog juridinių asmenų mokestinės prievolės registruotis mokesčių mokėtojais vykdymo kontrolė iš esmės nėra tokia sudėtinga kaip anksčiau aptartų subjektų. Kontrolės paprastumą vėl gi įtakoja kitų valstybinių institucijų darbas.

Pastebėtina, jog teisės aktais yra nustatyta, jog Juridinių asmenų registro tvarkytojas teikia duomenis apie juridinius asmenis, filialus ar atstovybes kitiems registrams ir informacinėms sistemoms.⁷⁷ Taipogi įstatymiškai yra įtvirtinta, kad tvarkant Mokesčių mokėtojų registro duomenis yra naudojami Juridinių asmenų registro duomenys ir informacija.⁷⁸ Tad matome, jog Mokesčių mokėtojų registro tvarkytojas duomenų apie juridinius asmenis gavimui naudoja Juridinių asmenų registro duomenis.

Svarbu paminėti, jog Lietuvos juridiniai asmenys į Mokesčių mokėtojų registrą įregistruojami per 2 darbo dienas nuo duomenų gavimo iš Juridinių asmenų registro dienos. Visa juridinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą procedūra vyksta automatiškai - Juridinių asmenų registre įregistruoti juridiniai asmenys, įregistruojami į Mokesčių mokėtojų registrą automatiškai per 2 darbo dienas nuo duomenų iš Juridinių asmenų registro gavimo dienos, todėl papildomai juridiniams asmenims į apskrities valstybinę mokesčių inspekciją atvykti nereikia.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-11-12 nutarimas Dėl juridinių asmenų registro įsteigimo ir juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo Nr. 1407// Valstybės žinios. 2003, Nr.107-4810.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 30 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimo Nr. 1059 Dėl Mokesčių mokėtojų registro steigimo ir jo nuostatų patvirtinimo pakeitimo Nr. 1225 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 146-5304.

Taigi, juridinių asmenų mokesstinės prievolės registruotis mokesčių mokėtoju vyksta automatiškai, naudojantis Juridinių asmenų registro duomenis. Tačiau atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą gali kilti klausimas kaip mokesčių administratorius sukontroliuotų juridinių asmenų nagrinėjamos mokesstinės kontrolės vykdymą, jei juridinis asmuo nesiregistruotų registre. Šioje vietoje pastebėtina, jog subjektų neįsiregistravusių Juridinių asmenų registre darbas apskirtai yra sunkiai įsivaizduojamas. Tokios situacijos problema anaiptol nėra tokia svarbi ir reali kaip kalbant apie fizinių asmenų nelegalų darbą.

Aptarus mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių bendradarbiauti bei registruotis mokesčių mokėtoju vykdymo kontrolės ypatumus, būtina pereiti prie kitos mokesstinės prievolės vykdymo kontrolės ypatumų išnagrinėjimo. Tad dar viena nagrinėta mokesstinė prievolė šiame darbe yra - laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus. Panagrinėsime šios mokesstinės prievolės kontrolės ypatumus.

Pirmiausiai pažymėtina, jog mokesčių administratoriui deklaracija gali būti pateikta tokiais būdais: 1) tiesiogiai įteikta apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos valstybės tarnautojui ar pagal darbo sutartį dirbančiam ir darbo užmokestį iš Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto gaunančiam darbuotojui; 2) atsiųsta paštu į apskrities valstybinę mokesčių inspekciją, jų skelbiamais adresais, arba į Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Deklaracijų tvarkymo skyrių adresu; 3) elektroniniu būdu, vadovaujantis Deklaracijų teikimo elektroniniu būdu taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 9 d. įsakymu Nr. VA-133.⁷⁹ Taipogi atkreiptinas dėmesys, jog deklaracija mokesčių administratoriui turi būti pateikta iki konkretaus įstatyme numatyto termino ir centrinio mokesčių administratoriaus patvirtintų atitinkamos deklaracijos pildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklių nustatyta tvarka.

Įstatymiškai yra nustatyta, jog apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos valstybės tarnautojai ar darbuotojai privalo pagal valstybinės mokesčių inspekcijos turimus duomenis kontroliuoti, ar mokesčių mokėtojai laiku teikia deklaracijas, ir nustatyti deklaracijų neteikiančius mokesčių mokėtojus. Kai mokesčių įstatymuose nustatytais terminais deklaracijos nepateiktos, parengiama Priminimo pateikti deklaraciją arba kitokius dokumentus FR0255 forma, patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. spalio 2 d. įsakymu Nr. 235, ir įteikiama laiku deklaracijų nepateikusiam mokesčių mokėtojui LR Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka. Jei deklaracijos nepateiktos, pateiktos ne laiku arba jose pateikti neteisingi duomenys, atitinkami apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos valstybės

⁷⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004-07-09 įsakymas Dėl mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų (ir arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo Nr. VA-135// Valstybės žinios. 2009-04-07, Nr. 39-1502.

tarnautojai ar darbuotojai, vadovaudamiesi Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksu, turi teisę surašyti administracinės teisės pažeidimo protokolą.⁸⁰

Taigi matome, jog mokesčių mokėtojų mokestinę prievolę teikti laiku mokesčių deklaracijas kontroliuoja mokesčių administratorius. Ši kontrolė vykdoma nuolat, atsižvelgiant į tai, kokiu laikotarpiu kokio mokesčio deklaracija turi būti pateikta. Pastebėtina, jog būtent dėl konkrečių terminų įstatymuose deklaracijų pateikimui nustatymo, mokesčių administratorius gali nuolat vykdyti minėtą kontrolę.

Tad mokesčių administratorius atsižvelgdamas pavyzdžiui į Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytą PVM deklaracijos teikimo terminą atitinkamo mėnesio 25 d.⁸¹, suėjus šiam terminui savo duomenų bazėse tikrina, ar atitinkamas PVM mokėtojas savo mokestinę prievolę teikti mokesčių deklaracijas laiku vykdo tinkamai. Taigi mokesčių administratorius nagrinėjamos mokestinės prievolės vykdymo kontrolę atlieka nuolatos, naudodamasis savo duomenų bazėmis.

Pažymėtina, jog kitų dokumentų mokesčių administratoriui teikimas taipogi mokesčių administratoriaus yra lengvai kontroliuojamas procesas. Mokesčių administratoriui būtinų teikti dokumentų pateikimas mokesčių administratoriui yra dažniausi iš anksto žinomas (suderintas su administratoriumi), todėl mokesčių administratorius kontroliuoja ir jų gavimą.

Išnagrinėję dar vienos mokestinės prievolės vykdymo kontrolę, analizuosime paskutinės šiame darbe apibrėžtos mokestinės prievolės - teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus – kontrolės ypatumus.

Kalbant apie minėtos mokestinės prievolės kontrolės bruožus, pirmiausiai būtina nurodyti, kokie apskritai reikalavimai apskaitos informacijai yra nustatyti įstatymuose. Taigi ūkio subjektai apskaitą turi tvarkyti taip, kad apskaitos informacija būtų: 1) tinkama, objektyvi ir palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.⁸²

Apskaitos metodų visumą, nustatytą teisės aktuose, kuriais reglamentuojamas apskaitos tvarkymas ir finansinių ataskaitų sudarymas, lemia ūkio subjekto teisinė forma, ūkio subjekto dydis, veiklos pobūdis ir nuosavybės forma. Į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, išipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu.⁸³ Taigi visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais. Atkreiptinas dėmesys, jog Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys registruojami apskaitos registruose. Apskaitos registrų formą, turinį ir skaičių nusistato ūkio subjektas pagal savo poreikius.⁸⁴

⁸⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004-07-09 įsakymas Dėl mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų (ir arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo Nr. VA-135// Valstybės žinios. 2009, Nr. 39-1502.

⁸¹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės Žinios. 2002, Nr. 35-1271, 85 str. 1 d.

⁸² Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas// Valstybės Žinios. 2001, Nr. 99-3515, 4 str.

⁸³ Ten pat.

⁸⁴ Ten pat.

Taigi, kaip gi yra kontroliuojamas apskaitos tvarkymo procesas? Akivaizdu, jog tikrinti mokesčių mokėtojų apskaitos dokumentus bei analizuoti, tirti jo vidinius buhalterinius dokumentus ir taip skverbtis į ūkio subjekto veiklos erdvę, mokesčių administratorius gali tik atlikdamas mokestinį patikrinimą ar tyrimą. Taigi, šiuo atveju mokestinės prievolės teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus kontrolė turi būti vykdoma atliekant tiesioginius mokesčių administratoriaus veiksmus.

Kalbant apie mokestinį patikrinimą bei tyrimą kaip mokesčių administratoriaus vykdomą mokestinę kontrolę atliekant atitinkamus tikrinimo veiksmus, šią kontrolę galime pavadinti tiesiogine. Atsvara tiesioginiai kontrolei yra mokesčių administratoriaus vykdoma mokesčių mokėtojų netiesioginė mokestinių prievolių vykdymo kontrolė. Ši kontrolė pasireiškia tuo, jog mokesčių administratorius neatlikdamas tam tikrų tiesioginių tikrinimo veiksmų, kontroliuoja mokesčių mokėtojus. Kaip tai gali vykti?

Šiuo konkrečiu atveju nagrinėtinos mokesčių mokėtojų mokestinės prievolės registruotis mokesčių mokėtoju bei pateikti mokesčių administratoriui laiku deklaracijas bei kitus dokumentus.

Visų pirma būtina prisiminti šiame darbe nagrinėtos mokestinės prievolės registruotis mokesčių mokėtoju esmę. Esmė yra tokia, kad mokesčių administratorius turėdamas visų mokesčių mokėtojų registrą, galėtų lengviau atlikti visų formų kontrolės veiksmus šių subjektų atžvilgiu. Taigi, mokesčių mokėtojas net neatlikdamas tiesioginių (sakykime fizinių) veiksmų gali kontroliuoti kiekvieną mokesčių mokėtoją. Tad asmuo įsiregistravęs mokesčių mokėtoju, jau tampa mokestinės kontrolės taikinyje.

Mokesčių deklaracijų bei kitų dokumentų teikimas taipogi gali būti įvardijimas kaip netiesioginės mokesčių kontrolės dalis. Žinoma, pateiktos deklaracijos patikrinimas jau yra tam tikras tiesioginių veiksmų reikalaujantis procesas. Tačiau žvelgiant plačiau į tai, kad tiesioginės kontrolės būdai mokestinis patikrinimas bei tyrimas, mokesčių administratoriaus yra vykdomi laikantis labai apibrėžtų procedūrinių taisyklių bei tiesiogiai tikrinant tam tikrus mokesčių dokumentus tam tikroje vietoje ir pan., pamatysime, jog deklaracijos teikimas taipogi yra priskirtinas prie mokesčių administratoriaus vykdomos netiesioginės kontrolės. Taigi mokesčių administratoriui teikiant mokesčių deklaracijas, mokesčių mokėtojai tampa netiesioginės mokestinės kontrolės dalimi. Mokesčių administratorius, nors netirdamas mokesčių mokėtojų veiklos išsamiai, deklaracijos pateikimu metu gali gauti tam tikrų duomenų, suteikiančių mokesčių administratoriui tam tikros naudingos informacijos apie mokesčių mokėtoją.

Taigi, iš išdėstyto akivaizdu, jog kai kurios „papildomos“ mokestinės prievolės gali būti taipogi priskirtinos netiesioginės kontrolės rūšiai. Tad, šiuo atveju gaunasi situacija, kai tam tikros prievolės savo esme taipogi yra ir netiesioginės kontrolės dalimi.

IŠVADOS

Apibendrinant visa tai, kas išdėstyta šiame darbe apie mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo kontrolę, galima suformuluoti šias pagrindines išvadas:

1. LR Mokesčių administravimo įstatyme 2 str. 18 d. įtvirtinta mokestinės prievolės kategorija turėtų apimti ne tik pareigas teisingai apskaičiuoti ir laiku sumokėti mokesčius, tačiau ir kitas šiame įstatyme nustatytas mokesčių mokėtojų mokesčines pareigas. Mokesčių mokėtojų pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pateikti mokesčių deklaracijas bei nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, turėtų būti įvardijamos kaip mokestinės prievolės.

2. Dėl mokestinės prievolės kategorijos per siauro apibrėžimo LR Mokesčių administravimo įstatyme yra pažeidžiamas šiame įstatyme įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas.

3. Nors LR Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių administratoriui atliekančiam mokestinį patikrinimą yra numatyta teisė savarankiškai pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, tikrinimo mastą bei laiką, dėl ko susidaro įspūdis dėl mokesčių administratoriaus neribotų įgaliojimų šioje srityje, tačiau LR Mokesčių administravimo įstatymas vis dėl to mokesčių administratoriui nustato patikrinimo teisėtumo reikalavimus. Mokesčių administratorius atliekantis mokestinį patikrinimą turi laikytis patikrinimo pakartotinumą, periodiškumą, mokestiniam patikrinimui nustatytą atlikimui skirtų terminų bei mokestinio patikrinimo atlikimo senaties reikalavimų.

4. Mokestinio tyrimo instituto, įtvirtinto LR Mokesčių administravimo įstatyme, dėka, mokesčių administratoriaus institucija atsiskleidžia ne „baudėjo“ vaidmenyje, tačiau kaip institucija siekianti bendradarbiauti su mokesčių mokėtoju.

5. LR Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintus mokestinio tyrimo institutą, mokesčių administratoriui atsiranda erdvės piktnaudžiauti šiuo institutu. Mokesčių administratorius pasirinkdamas mokestinį tyrimą kaip mokesčių mokėtojo patikrinimo formą, gali atlikti veiksmus tapačius mokestiniam patikrinimui, pasiekiant galimybę mokesčių mokėtoją dar kartą patikrinti, jau atliekant mokestinio patikrinimo procedūras.

6. Mokestinių prievolių vykdymo kontrolė negali apsiriboti vien „pagrindinių“ mokestinių prievolių kontrolės rūšių, mokestinio tyrimo bei patikrinimo, analize. Analizuojant mokestinių prievolių vykdymo kontrolę, būtina nagrinėti ir „papildomų“ mokestinių prievolių kontrolės būdus.

7. Galime skirti tiesioginę mokestinių prievolių vykdymo kontrolę bei netiesioginę, nors šios kontrolės būdų teisės aktai ir neapibrėžia.

LITERATŪRA

Norminiai aktai

1. LR Konstitucija // Valstybės Žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios. 2002, Nr. 35-1271.
4. Lietuvos Respublikos Būhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės Žinios. 2001, Nr. 99-3515.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 30 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimo Nr. 1059 Dėl Mokesčių mokėtojų registro steigimo ir jo nuostatų patvirtinimo pakeitimo Nr. 1225 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 146-5304.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001-11-26 nutarimas Dėl nelegalaus darbo reiškinių kontrolės koordinavimo Nr. 1407 // Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3558.
7. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-11-12 nutarimas Dėl juridinių asmenų registro įsteigimo ir juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo Nr. 1407 // Valstybės žinios. 2003, Nr. 107-4810.
8. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos įsakymas Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos įsakymas Nr. VA-103 Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo // Valstybės žinios. 2004, Nr. 86-3156.
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-28 įsakymas Nr. VA-108 Dėl mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trukumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo // Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258.
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004-07-09 įsakymas Dėl mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų (ir arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo Nr. VA-135 // Valstybės žinios. 2009, Nr. 39-1502.
12. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. Apibendrinta informacija 2008-09-23 valstybinio audito ataskaita Gyventojų pajamų apmokestinimas Nr. VA-P-60-16-16.

Specialioji literatūra

1. Buškevičiūtė E., Pukelienė V., Valstybės mokesčių sistema: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 1998.
2. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.
3. Kuzavinis K. Lotynų-lietuvių kalbų žodynas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1996.
4. Kūris E. Vertėjo pastaba // H. L. A. Hart. Teisės samprata. Vilnius: Pradai, 1997.
5. Marcijonas A., Sudavičius B., Mokesčių teisė: V.: Teisinės informacijos centras, 2003.

6. Meidūnas V., Puzinauskas P., Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
7. Mikėlėnas V. Prievolių teisė: Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 2002.
8. Nekrošius I., Nekrošius V., Vėlyvis S. Romėnų teisė. Vilnius: Justitia, 1999.
9. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право: М.: Аналитика-Пресс, 1998.
10. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебное пособие: М.: БГЭУ, 2002.
11. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001.
12. Макарова О. А. Налоговое право России: Учебник: М.: Юрист, 1999.
13. Ногина О. А. Налоговый контроль. Вопросы теории: М.: Питер, 2002.
14. Поролло Е. В. Налоговый контроль принципы и методы проведения: М.: Гардарика, 1996.
15. Черник Д. Г., Морозов В. П., Лобанов А. В. Технология налогового контроля// Налоговый вестник, 2000.

Moksliniai straipsniai ir publikacijos

1. Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste// Teisė.. 2009, Nr. 72.
2. Smalackienė E. Mokesčių mokėtojų patikrinimas// Jurisprudencija. 2003, t. 38(30).
3. Sudavičius B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas // Teisė. 2007, Nr. 62.
4. Vaišvila A. Naujai teisės sampratai – naują terminiją // Teisės problemos. 1996 m., Nr.2.

Elektroniniai šaltiniai

1. LR Mokesčių administravimo įstatymo komentaras // www.vmi.lt
2. Mokesčių administravimo naujovės // „Juristas“ 2004-03-05. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1002826> [žiūrėta 2010-12-02]
3. Lietuvių kalbos žodynas // <http://www.lkz.lt/startas.htm> [žiūrėta 2010-11-18]
4. Valstybinė lietuvių kalbos komisija // <http://terminai.vlkk.lt:10001/pls/tb/tb.result> [žiūrėta 2010-11-18]
5. JAV konstitucijos 1 str. 8 d. // <http://www.usconstitution.net/const.html> [žiūrėta 2010-11-18]

Teismų praktika

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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.

2. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004.05.27 nutartis administracinėje byloje Nr. A³-372-2004 // www.lvat.lt
3. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004.09.23 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵-744/2004 // www.lvat.lt

Sosulinitė E. Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas lekt. Nerijus Genys. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2010.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe mokesčių prievolės kategorijai be mokesčių pareigų teisingai apskaičiuoti bei laiku sumokėti mokesčius yra priskirtos kitos mokesčių pareigos: bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pateikti mokesčių deklaracijas bei nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą. Atitinkamai šios mokesčių prievolės lingvistiškai yra įvardijamos kaip „pagrindinės“ ir „papildomos“ mokesčių prievolės. Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolė darbe taipogi yra nagrinėjama apimant „pagrindinių“ bei „papildomų“ mokesčių prievolių kontrolę. Pirmajame skyriuje autorė analizuoja mokesčių prievolės sąvokos ypatumus. Dėl tinkamo mokesčių prievolės apibrėžimo šiame skyriuje yra nagrinėjamos sąvokos „prievolė“ bei „pareiga“, keliamas šių sąvokų atribojimo klausimas. Taipogi mokesčių prievolės bei mokesčių pareigos yra analizuojamos lyginamuoju aspektu. Antrajame skyriuje yra atskleidžiama mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolės esmė bei svarba. Trečiajame skyriuje yra nagrinėjamos „pagrindinių“ mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolės rūšys. Ketvirtajame skyriuje yra analizuojama „papildomų“ mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolė.

Pagrindiniai žodžiai: kontrolė, mokesčių prievolė, mokesčių mokėtojų mokesčių pareigos, mokesčių patikrinimas, mokesčių tyrimas.

Sosulinitė E. Enforcement control of taxpayers' tax duty. Master's Work in Finance Law. Supervisor lekt. Nerijus Genys. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2010.

ANOTATION

The final Master's paper analyses tax duty not only as a category to calculate correctly and to pay taxes in time but also incorporates to this term other tax duties: to cooperate with tax administrators, to register one a taxpayer, to submit legal declarations in time and maintain accountings. These tax duties are named linguistically as "basic duties" and "additional duties". Enforcement control of taxpayers' tax duty the paper also analyses as a control of „main“ and „additional“ tax control. The first section analyses features of the term tax duty. Regarding to find an appropriate definition for tax duty there are analyses of terms „obligation“ and „duty“ in this section. Furthermore, there rises a question between differences of these categories. Tax duties and tax obligations are also analysed by comparative side. The second section exposes the essence and importance about enforcement control of taxpayers' tax duty. The third section analyses basic types of enforcement control of taxpayers' tax duties. The fourth section analyses the additional one.

Key words: control, tax obligation, tax duties' of taxpayers, tax inspection, tax investigation.

Sosulinaitė E. Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas lekt. Nerijus Genys. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, Finansų ir mokesčių katedra, 2010.

SANTRAUKA

Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolės apimtis tiesiogiai priklauso nuo mokesčių prievolės sampratos. Atsižvelgiant į tai, šiame magistro baigiamajame darbe mokesčių prievolių kontrolė analizuojama per mokesčių prievolės prizmę.

LR Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 18 d. mokesčių prievolė yra apibrėžiama kaip mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesčių, laiku sumokėti mokesčių bei su juo susijusias sumas į biudžetą. Taigi mokesčių prievolė yra vertinama kaip mokesčių mokėtojo atitinkamų pareigų rinkinys. Analizuojant LR Mokesčių administravimą sistemiškai, iškyla klausimas, kodėl vienos mokesčių prievolės yra priskiriamos mokesčių prievolės kategorijai, tuo tarpu kituose įstatymo straipsniuose įtvirtintos mokesčių mokėtojų pareigos minėtai kategorijai priskiriamos nėra.

Sisteminiu būdu išnagrinėjus mokesčių prievolių priskirtinų mokesčių prievolei įtvirtinimo LR Mokesčių administravimo įstatyme tikslą - užtikrinti savalaikį, tinkamą mokesčių ir rinkliavų mokėjimą į biudžetą - šiame magistro baigiamajame darbe buvo prieita išvada, jog kitos mokesčių mokėtojų pareigos 1- bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pateikti mokesčių deklaracijas bei nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą - turėtų taipogi būti įvardijamos kaip mokesčių prievolės.

Atsižvelgiant į padarytą išvadą, mokesčių prievolės įtvirtintos LR Mokesčių administravimo įstatyme kaip mokesčių prievolės dalis, atitinkamai šiame magistro baigiamajame darbe yra įvardijamos kaip „pagrindinės“ mokesčių prievolės, kitos mokesčių prievolės kaip – „papildomos“.

Nustačius, jog mokesčių mokėtojų mokesčių prievolės kategorija apima ir kitas LR Mokesčių administravimo įstatyme reglamentuotas mokesčių mokėtojų pareigas, mokesčių kontrolės apimtis šiame darbe yra išplečiama. Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo kontrolė yra nagrinėjama ne tik kaip mokesčių administratoriaus vykdomas mokesčių patikrinimas ar tyrimas. Mokesčių kontrolės turinys taip pat apima mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pateikti mokesčių deklaracijas bei nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą kontrolės vykdymą.

Sosulinitė E. Enforcement control of taxpayers' tax duty. Master's Work in Finance Law. Supervisor lekt. Nerijus Genys. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2010.

SUMMARY

Enforcement control of taxpayers' tax duty's extent directly depends on the conception of the tax duty. In consideration to this, control of the tax duty is analysed through tax obligation prism in this final Master's paper.

Law on Tax administration provides that tax obligation shall mean a taxpayer's duty under the tax law to calculate the tax correctly, pay the tax and related amounts to the budget in due time and perform all other duties related to the calculation and payment of taxes. According to this, tax obligation is qualified as a collection of taxpayers' duties. A systematic analysis has raised a question, why one tax duties are considered as a tax obligation category, while others mentioned in the legal act – not.

There was used a systematic method in final Master's paper to analyse the aim of the Law on Tax administration. It's purpos is to ensure accurate taxes calculates and payments to the budget. As a result, there was found a conclusion in final Master's paper that other taxpayers' obligations – such as cooperation with tax inspectorate, registering as a taxpayer, submitting legal declarations due time or maintaining accountings – shell also be considered as a tax obligation.

According to the consideration, tax duties that are regulated in Law on Tax administration as a part of tax obligation, are considered in this Masters' paper as „basic“ and others are named as „additional“.

As a category of tax duty is considered to be wider compared with the Law regulation, term of tax control in this paper is extended. Enforcement control of taxpayers' tax duty is analysed not only as an administrative institution competence to maintain tax inspections or investigations. Content of the tax control hence includes the additional tax duties control.