

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

AUDINGA DALINKEVIČIENĖ
REGIONINĖS PLĖTROS EKONOMIKOS IR POLITIKOS SPECIALIZACIJOS
NEAKIVAIZDINĖS STUDIJOS

MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ GYNIMAS NE GINČO TVARKA

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
doc. dr. Algirdas MIŠKINIS

Vilnius, 2006

TURINYS

ĮVADAS	3
1. TEISĖ GINTIS – VIENA IŠ MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ	5
2. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ GYNIMO BŪDAI	11
2.1. MOKESTINIAI GINČAI KAIP SPECIFINĖ MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ GYNYBA.....	13
2.2. „NEMOKESTINIAI GINČAI“	13
3. ĮSTATYMUOSE ĮTVIRTINTI TAM TIKRI MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ TEISIŲ GYNIMO NE GINČO TVARKA BŪDAI	15
3.1. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖ REMTIS SENATIES TERMINU	15
3.1.1. Senaties termino instituto sąvoka ir esmė mokesčių teisėje	15
3.1.2. Priverstinio išieškojimo senaties termino taikymo problematika.....	18
3.1.3. Senaties termino taikymas vykdymo procese.....	37
3.2. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖ SKŪSTI MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS VEIKSMUS IR SPRENDIMUS	41
3.2.1. Mokesčio administratoriaus veikslių ir sprendimų sampratos problema	41
3.2.2. Mokesčių mokėtojo teisių gynimo ribojimas laike	44
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	46
NAUDOTA LITERATŪRA	49
SANTRAUKA	53
SUMMARY	54

IVADAS

Temos aktualumas ir naujumas. Teisės doktrinoje mokesčių mokėtojo teisių gynimo ne ginčo tvarka problematika nėra nagrinėta. Dėl šios priežasties yra tikslinga detaliau susipažinti su įstatymuose numatytais mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdais ne ginčo tvarka. Darbe nagrinėtini Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (toliau – Sodros įstatymas¹) numato ne vieną mokesčių mokėtojo teisę. Naujo šių įstatymų teisinio reglamentavimo ypatumai sąlygoja tam tikrų mokesčių mokėtojo teisių gynimo ne ginčo tvarka analizės poreikį.

2005 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujoji Sodros įstatymo redakcija, kurios 16 straipsnio 7 dalis įtvirtino mokesčių mokėtojo teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu. Mokesčių administravimo įstatymas, galiojant skirtingoms redakcijoms, skirtingai reglamentavo teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu. Atsižvelgiant į tai, kad pastaruoju metu mokesčių teisei didelę įtaką daro privatinė teisė, konkrečiau – civilinės teisės šaka, dalis šios teisės institutų yra perkeliama į mokestinius teisinius santykius.

Dėl mokesčių mokėtojo teisių gynimo ne ginčo tvarka ne kartą pasisakė Lietuvos Vyriausiasis Administracinis teismas, tačiau bylų, kuriose būtų apginta mokesčių mokėtojo teisė praktikoje labai maža, o tam tikrais atvejais – visiškai nėra. Tačiau tokių bylų gausa rodo, jog mokestinius teisinius santykius reglamentuojantys teisės aktai, o ypačingai – tam tikras mokesčių mokėtojo teises, yra neaiškūs, dviprasmiški, ir toli gražu nėra aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (Mokesčių administravimo įstatymo 3 str.).

Vertinant įstatymuose įtvirtintą mokesčių mokėtojo teisių sąrašą, pabrėžtina, jog šiame darbe analizuotinos tik tam tikros, gana specifinės mokesčių mokėtojo teisės ir jų gynimo būdai. Atsižvelgiant į teisinio reglamentavimo ypatumus, teismų praktiką, teisiųjų komentarų ir aiškinimų stoką, darbe analizuotina mokesčių mokėtojo teisė remtis senaties terminu bei teisė apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus.

Tyrimo objektas. Šio darbo tyrimo objektą apibūdina pats darbo pavadinimas – mokesčių mokėtojo teisių gynimas ne ginčo tvarka. Tačiau bendrąjį tyrimo objektą galima išskaidyti į keletą sudėtinių dalių. Pirma, darbe analizuojama mokesčių mokėtojo teisė gintis kaip konstitucinė ir įstatymų įtvirtinta teisė. Antra, darbe išskiriami mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdai, siekiant atriboti mokestinius ginčus nuo vadinamųjų „nemokestinių ginčų“, kurie ir suprantami kaip teisių gynimas ne ginčo tvarka. Trečia, darbe analizuojami pasirinkti ir

¹ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas šiame darbe trumpinamas kaip Sodros įstatymas, nepaisant to, jog teismų praktikoje ir Sodros tinklapyje šis įstatymas yra trumpinamas kaip SODROS įstatymas. Tuo siekiama nepainioti Sodros įstatymo su Valstybės saugumo departamento (SODROS) trumpiniu.

konkretūs mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdai: teisė remtis senaties terminu ir teisė apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus.

Darbo tikslas ir uždaviniai. Šio darbo tikslas – atskleisti vienus aktualiausių mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdus ne ginčo tvarka. Darbe keliami šie uždaviniai:

1. Įvertinti įstatymuose įtvirtintą mokesčių mokėtojo sąvoką kaip nepakankamai apibrėžiančią tikslų mokesčių mokėtojo teisinę padėtį;
2. Atriboti mokestinius ginčus nuo vadinamųjų „nemokestinių ginčų“;
3. Atskleisti mokesčių mokėtojo teisės remtis senaties terminu turinį ir šios teisės įgyvendinimo ypatumus;
4. Atskleisti mokesčių mokėtojo teisės skųsti mokesčių administratoriaus veiksmus ypatumus.

Hipotezė. Darbe keliami hipotezė – galiojantys įstatymai, nors ir naujai reglamentuoja specifinius mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdus ne ginčo tvarka, tačiau neužtikrina šių teisių tinkamo ir aiškaus įgyvendinimo.

Tyrimo metodai. Šiame darbe remiamasi bendru mokslinio pažinimo dialektikos metodu, taip pat lyginamuoju, loginiu, sisteminės analizės, teisės aiškinimo, gramatiniu metodais.

Tyrimo šaltiniai. Darbe vadovaujamosi šiam darbui aktualiais mokesčių teisinius santykius reglamentuojančiais teisės aktais. Taip pat remiamasi teisės doktrinos šaltiniais: Paulausko A., Strazdienės A., Jovaišo K., Auštrevičiaus P., Pupkevičiaus D., Treiginės D., Smalakienės E., Tušaitės J., Jasaičio E., Marcijono A., Sudavičiaus B., Keibaus P., Norkaus R., Vaišvilos A., Vansevičiaus S., Schwarze J., Лазарев В.В., Гришаева С.П. darbais. Darbe analizuojama Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo, pirmosios instancijos teismų praktika.

Darbo struktūra. Šį darbą sudaro įvadas, dėstomoji dalis iš trijų skyrių ir išvados. Darbo pabaigoje pateikiamas naudotos literatūros sąrašas, santrauka anglų ir kalba ir pagrindinių terminų žodynas.

1. TEISĖ GINTIS – VIENA IŠ MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ

Lietuvos Respublikos Konstitucija (toliau – Konstitucija) deklaruoja prigimtines žmogaus teises, žmogaus santykį su valstybinėmis institucijomis ir kt. Konstitucijos 5 str. 2 d. numato, kad valdžios galias riboja Konstitucija.² Kiekviena valstybinės valdžios, valdymo ar savivaldos institucija vykdo tam tikras funkcijas ir tam turi įgaliojimus, kurie yra apibrėžti Konstitucijoje ir jų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose. Kartu jokie įstatymai negali suteikti valdžios įstaigoms tokių įgaliojimų, kurie viršytų Konstitucijos joms suteiktas galias. Tai tiesiogiai riboja Konstitucijos 7 str. 1 d., pagal kurią negalioja joks įstatymas ar kitas aktas priešingas Konstitucijai.

Taigi, galima daryti išvadą, kad: a) joks įstatymas ar kitas teisės aktas, reglamentuojantis valstybinės valdžios ir valdymo ar savivaldos institucijų veiklą, funkcijas ir įgaliojimus, negali prieštarauti Konstitucijai, ir b) valstybės įstaigų ar pareigūnų veikla, sprendimai, kuriuos jie priima atlikdami jiems pavestas funkcijas, negali pažeisti konstitucinių žmogaus teisių ir laisvių. Tokia išvada išplaukia iš Konstitucijos 18 str. įtvirtintos nuostatos, skelbiančios, kad žmogaus teisės ir laisvės yra prigimtines. Tai reiškia, kad žmogui prigimtines teisės priklauso nuo gimimo, bet nėra duotos valstybės, kuri, pagal etatistinę teoriją, gali „suteikti malonę“ – dovanoti šias teises arba atimti jas savo nuožiūra. Žmogaus prigimtines teisės, buvusios teisės doktrinos postulatu, įtvirtinus šią konstitucinę nuostatą, tapo pozityvios teisės pamatiniu principu. Tuo pripažįstama, kad šių teisių pagrindu formuluojamas vertybinis žmogaus primatas prieš valstybę; kartu manoma, kad valstybinė valdžia kuriant teisę jau saistoma ne savo pačios leidžiamų įstatymų, o pagrindinių žmogaus teisių, pareigos jų nepažeisti, lemti jų įgyvendinimą.³

Žinoma, žmogaus teisės nėra absoliučios. Kiekvienas žmogus, įgyvendindamas savo prigimtines teises, yra varžomas tik tų ribų, kurios suteikia galimybę naudotis tokiomis pat teisėmis kitiems visuomenės nariams.⁴ Mokesčių administravimo įstatymo 1 str. numato, kad šis įstatymas nustato {...} mokesčių mokėtojo teises ir pareigas.⁵ Vadinasi, ši teisės norma yra taikoma visiems be išimties mokesčių mokėtojams. Mokesčių administravimo įstatymo 7 str. numato, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.

² Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1996, Nr. 64 – 1501.

³ *Vaišvila A.* Žmogaus teisių realybė – teisinės valstybės esaties matas // Asmens konstitucinės teisės Lietuvoje: konferencijos medžiaga. – Vilnius, 1996. P. 14.

⁴ *Ats. red. K. Jovaišas* Lietuvos Respublikos Konstitucijos komentaras. I dalis. – Vilnius: Teisės institutas, 2000. P. 34.

⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 63 – 2243.

Asmens teisė ginti savo teises yra įtvirtinta Konstitucijos 30 str. 1 d. – asmuo, kurio konstitucinės teisės ar laisvės pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą; Konstitucijos 33 str. 2 d. – piliečiams laiduojama teisė kritikuoti valstybės įstaigų ar pareigūnų darbą, apskusti jų sprendimus. Taigi, Konstitucija tiesiogiai neįvardija būtent mokesčių mokėtojų teisių ir jų gynimo tvarkos, tačiau plačiai aiškinant šias konstitucines normas, galima teigti, kad mokesčių mokėtojai, kaip bet kuris kitas teisinių santykių subjektas, turi teisę ginti savo pažeistas teises, kritikuojuant valstybės pareigūnų darbą, skundžiant jų veiksmus aukštesnės kompetencijos institucijoms ar netgi teismui. Nors Konstitucijos 30 str. 1 d. deklaruoja asmens teisę kreiptis į teismą, tačiau šią nuostatą galima aiškinti kaip apskritai asmens teisę kreiptis ne tik į trečiąjį, nešališką arbitrą (teismą), bet ir į pačią instituciją ar pareigūną, kuris galimai pažeidžia asmens teises.

Mokesčių administravimo įstatyme apibrėžtoje *mokesčių mokėtojo* sąvokoje akcentuota tik mokesčių mokėtojo pareiga, tačiau visiškai neįvardyta, kad kartu tai yra mokesčių teisinių santykių subjektas, turintis teisių. Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 15 d. numato, kad mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť. Tuo tarpu šio įstatymo 2 str. 12 d. apibrėžiama *mokesčių administratoriaus* sąvoka, numatant, kad tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje. Šiuo atveju įstatymų leidėjas akcentuoja mokesčių administratoriaus įgaliojimus (teises) atitinkamai veikti.

Ar būtų tikslinga mokesčių mokėtojo sąvokoje įvardyti, kad šis subjektas turi ne tik pareigas, bet ir teises, t.y. plačiau apibrėžti mokesčio mokėtojo sąvoką? Į šį klausimą galima atsakyti analizuojant mokesčių teisės sampratą, jos santykį su kitomis teisės šakomis.

Tradiciskai, jau nuo romėnų laikų, visas teisės šakas teisės mokslas skirsto į dvi dideles grupes: viešąją ir privatinę teisę.⁶ Viešajai teisei priskirtinos tiesės šakos, kurios imperatyviu teisinio reguliavimo metodu reglamentuoja visuomeninius santykius, iš esmės grįstus vienu asmenų pavaldumu (subordinacija) kitiems asmenims (lot. *acte juris imperii*). Privalomas šių santykių subjektas yra valstybė arba savivaldybė (jų institucijos). Viešajai teisei priklauso konstitucinė, administracinė, finansų, mokesčių, baudžiamoji teisė. Tuo tarpu privatinei teisei priskirtinos teisės šakos, besiremiančios dispozityviu reguliavimo metodu ir reguliuojančios santykius tarp privačių fizinių ir juridinių asmenų.⁷ Privatinės teisės subjektu gali būti ir valstybė, kai ji teisiniuose santykiuose dalyvauja ne realizuodama savo valdingus įgalinimus, o lygiais su kitais subjektais pagrindais (lot. *acte juris gestionis*). Vienas iš ryškiausių privatinės teisės pavyzdžių, be abejo, yra civilinė teisė. Tačiau nepaisant to, kad iš pirmo žvilgsnio

⁶ Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. – Vilnius, 2000. P. 160.

⁷ Лазарев В.В. Общая теория государства и права. – Москва, 2000. С. 216.

takoskyra tarp viešosios teisės ir privatinės teisės yra nesunkiai pastebima, jos yra labai glaudžiai susijusios ir dėl to kartais sunkiai atskiriamos. Tiek privatinė, tiek viešoji teisė kai kuriais atvejais reglamentuoja panašius visuomeninius santykius. Pavyzdžiui, ir civilinė, ir mokesčių teisė reguliuoja tam tikrus turtinius santykius, abiejų šių teisės šakų pagrindas yra civilinė prekių ir paslaugų apyvarta.⁸

Lietuvoje kasmet priimama daug įvairių naujų teisės aktų, tarp jų ir mokesčių teisės, dar dažniau jie taisomi. Mokesčių įstatymai iš esmės pradėti keisti 1990-1991 metais. Mokesčių teisės pokyčiams įtakos turėjo įvairūs išoriniai ir vidiniai veiksniai, tobulinant mokesčių sistemą, siekiant skatinti ekonomikos augimą, garantuoti stabilias biudžeto pajamas, teisingą apmokėjimą ir konkurenciją. Šiuo metu mokesčių teisės aktus siekiama suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais.⁹

Svarbiausias ir ryškiausias naujosios mokesčių sistemos bruožas yra civilinės teisės įtaka mokesčių teisei. Dauguma mokesčių gaunami iš civilinių-komercinių santykių, pavyzdžiui, pirkimo-pardavimo. Mokesčių teisėje dėl naujojo CK įtakos, remiantis bendrosiomis teisingumo, sąžiningumo, garbingumo nuostatomis, įpareigojančiomis gerbti bendro gyvenimo taisyklės ir geros moralės principus, įgyvendinama žmogaus teisių gynimo samprata. Dispozityviais teisės reguliavimo metodus mokesčių teisėje pasireiškia tokiomis teisės normomis, kurios leidžia ūkio subjektui pasirinkti pageidaujamą apmokestinimo taisyklę. Be to, jeigu tam tikri skaičiai yra nereikšmingi, taikomos mokesčių lengvatos.¹⁰

Mokesčių teisės reguliavimo metodas – žmonių santykiai, kurie užsimezga sudarant valstybės biudžetą, jį naudojant, taip pat nustatant mokesčių mokėjimo pagrindus ir tvarką. Šių santykių subjektai – valstybė ir visi juridiniai bei fiziniai asmenys. Mokesčių teisės normos tradiciškai glaudžiai susijusios su konstitucinės ir administracinės teisės normomis. Skirtingai nuo civilinės teisės, mokesčių teisei būdingas ne dispozityvinis, o imperatyvinis metodas.¹¹

Tačiau dažnai civilinės teisės institutai kartu tampa ir mokesčių teisės institutais. Analizuojant kai kuriuos mokesčių teisės aktuose įtvirtintus naujus mokesčių mokėtojų teisių gynimo būdus (pavyzdžiui, 2005 m. sausio 1 d. Sodros įstatymo redakcija įtvirtina priverstinio išieškojimo senaties termino taikymą), galima teigti, kad kai kuriems mokesčių sistemos pokyčiams įtakos turėjo 2001 m. įsigaliojęs naujasis Civilinis kodeksas. Kai kurie specialistai vykstančią mokesčių teisės reformą vadina naujosios mokesčių sistemos kūrimu arba „mokesčių revoliucija“. Tačiau šiame darbe nagrinėjamam objektui, manytina, įtakos padarė būtent naujasis Civilinis kodeksas. Sodros įstatymo, galiojusio iki 2005 m. sausio 1 d., redakcija, senaties

⁸ R. Norkus Civilinės ir mokesčių teisės sąlyčio ir atribojimo problemos // Jurisprudencija, 2006, t. 80. P. 17.

⁹ Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija, 2003, t. 48(40). P. 108-109.

¹⁰ Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija, 2003, t. 48(40). P. 110.

¹¹ Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija, 2003, t. 48(40). P. 110.

termino nenumatė, todėl šiai mokesčių teisės šakai (socialinio draudimo mokesčių teisei) nebuvo būdingas senaties terminas. Tuo tarpu CK 1.124 str. įtvirtina ieškinio senaties terminą. Kitoje šio darbo byloje bus analizuojamas priverstinio išieškojimo senaties terminas, jo paskirtis ir reikšmė. Galima manyti, jog šį terminą mokesčių teisė perėmė iš civilinės teisės. Kadangi mokesčių teisė yra viešosios teisės šaka, kurios normos itin glaudžiai susijusios su administracinės teisės normomis (kartu ir baudžiamosios teisės normomis), galima ir tokia pozicija, kad šį institutą mokesčių teisė perėmė iš viešosios teisės šakų, siekiant suvienodinti asmens teisinę padėtį santykiuose su valstybe. Todėl vienareikšmio atsakymo, kuri gi teisės šaka įtakojo mokesčių teisės reformą šio klausimo atžvilgiu, nėra. Tai sąlygoja sudėtingas mokesčių teisės atribojimas nuo kai kurių privatinės ir viešosios teisės šakų.

Civilinė teisė tam tikrų institutų sąvokas apibrėžia kur kas plačiau negu mokesčių teisė. Štai CK 6.305 str. 1 d. apibrėžia pirkimo-pardavimo sutarties sampratą: pirkimo-pardavimo sutartimi viena šalis (pardavėjas) įsipareigoja perduoti daiktą (prekę) kitai šaliai (pirkėjui) nuosavybės ar patikėjimo teise, o pirkėjas įsipareigoja priimti daiktą (prekę) ir sumokėti už jį nustatytą pinigų sumą (kainą).¹² Nors ši samprata apibrėžia vienos šalies teisę, kitos šalies pareigą, tačiau laikoma, jog tokie sandoriai yra laikomi turinčiais priešpriešines teises ir pareigas, nes pirkėjas turi teisę įsigyti daiktą ir kartu pareigą už jį sumokėti, o pardavėjas turi teisę perduoti ir kartu pareigą perduoti daiktą kitai šaliai. Be šios sampratos, CK XXIII skyrius, reglamentuojantis pirkimą-pardavimą, papildomai detalizuoja bendrąsias pardavėjo ir pirkėjo teises ir pareigas.

Mokesčių administravimo įstatymas, nors ir pateikia mokesčių mokėtojo sampratą, kurioje akcentuojama vienintelė (įstatymų leidėjo manymu – esminė) mokesčių mokėtojo pareiga – mokėti mokesčius, tačiau Mokesčių administravimo įstatymo 40 str. pateikia kur kas didesnę sąrašą bendrųjų mokesčių mokėtojo pareigų: 1) laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę; 2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių; 3) teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis; 4) teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais; 5) laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus; 6) teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus; 7) sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją; 8) pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją; 9) šio Įstatymo 42 straipsnyje nustatyta tvarka pateikti mokesčių

¹² Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000. Nr. 74 – 2262.

administratoriui informaciją apie sąskaitos užsienio kredito įstaigoje atidarymą; 10) atlikti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimuosiuose teisės aktuose numatytas pareigas.

Taigi, netgi šiuo aspektu Mokesčių administravimo įstatyme numatyta mokesčių mokėtojo sąvoka nėra tiksli, nes joje numatyta pareiga mokėti mokesčius neapima tam tikrų gana specifinių pareigų, pvz., pateikti mokesčių administratoriui reikiamus dokumentus. Jeigu mokesčių mokėtojas tinkamai ir laiku moka mokesčius, manytina, kad jis atitinka mokesčių mokėtojo sampratą, įtvirtintą Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje, kuris įtvirtina vienintelę, nors ir plačiai aiškinamą, pareigą – mokėti mokesčius. Tuo tarpu pagal Mokesčių administravimo įstatymo 40 str., vien tik laiku ir tinkamai mokėti mokesčių, nepakanka tam, kad būti tinkamu mokesčių mokėtoju.

Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. numato bendrąsias mokesčių mokėtojo teises: 1) iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti; 2) gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais; 3) reikalauti laiku gražinti (įskaityti) mokesčio permokas; 4) asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose; 5) dalyvauti mokestinio patikrinimo procese; 6) teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto; 7) gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu; 8) nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupiti neprivalo; 9) reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų; 10) reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą; 11) reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą; 12) įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma ar jo neatlikimą; 13) naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydymųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis.¹³ Šis sąrašas nėra baigtinis, todėl mokesčių mokėtojas turi kur kas daugiau teisių, negu numato šis įstatymo straipsnis.

Kad mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykiai yra abipusiai ir jiems analogiškai kaip ir civilinei teisei, būdingos priešpriešinės teisės ir pareigos, galima įvardyti, jog pagal Mokesčių administravimo įstatymo 32 str., mokesčių administratorius, atlikdamas jam

¹³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 63 – 2243.

pavestas funkcijas, privalo {...} 2) nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių; 3) tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų; 4) pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus; 5) užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą; 6) naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis; 7) atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą; {...}. Taigi, matyti, jog dauguma mokesčių administratoriaus pareigų yra ribojama vardan mokesčių mokėtojo teisių gynimo.

Todėl manytina, kad ir Mokesčių administravimo įstatymas galėtų pateikti kur kas platesnę mokesčių mokėtojo sąvoką, numatydamas, jog mokesčių mokėtojas turi ne tik Mokesčių administravimo įstatyme numatytas pareigas, bet ir teises santykiuose su mokesčių administratoriumi.

2. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ GYNIMO BŪDAI

Lietuvoje tarp mokesčius administruojančių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų kyla nemažai neaiškumų ir nesutarimų, nes bet kokie mokesčių mokėtojų veiksmai, lėmę dalinį ar visišką mokesčio nesumokėjimą, mokesčių administratoriaus pareigūnų bandomi įsprausti į mokestinio pažeidimo ribas,¹⁴ t.y. net menkiausias viešojo ir privataus intereso susidūrimas vertinamas kaip mokesčių įstatymų pažeidimas, todėl ypač svarbu yra tikslus mokestinių-teisinių santykių reguliavimas bei išsamus jų norminis reglamentavimas. Taip pat išskirtinis dėmesys turėtų būti skiriamas mokesčių administravimui ne tik kaip mokestiniam, bet ir kaip teisiniam procesui, susidedančiam iš daugelio dalių (smulkesnių procesinių reiškinių), bei šio proceso dalyvių teisinio statuso reglamentavimui.

Vienas svarbiausių tikslų modernioje visuomenėje yra ryšių tarp valdžios institucijų ir verslo atstovų plėtojimas. Valdžios sprendimai veikia verslo aplinką, valstybinės institucijos specifinėmis formomis reguliuoja daugumą verslo kryptių ir šakų.¹⁵ Integruojantis Europos politiniams ir ekonominiams procesams į Lietuvą, greitai kinta viešųjų institucijų administracinių struktūrų veikla, iš naujo įvertinami tikslai, formuojami prioritetai, turintys modernizuoti mokesčių sistemą kaip teoriją ir praktiką.¹⁶

Tobulinant mokesčių administravimą, reikėtų vadovautis mokesčių teisingumo kriterijumi,¹⁷ kuris suprantamas kaip horizontalusis ir vertikalusis teisingumas bei apmokestinimo naudingumas.¹⁸ Mokesčių teisingumo principo įgyvendinimo pagrindas – mokesčius reglamentuojančių įstatymų aiškumas ir išsamumas.

Mokestiniai teisiniai santykiai – tai mokesčių teisės normomis sureguliuoti visuomeniniai santykiai, atsirandantys nustatant bei renkant mokesčius valstybės (savivaldybės) biudžetą bei pinigų fondus. Būdami teisiniais, šie santykiai atsiranda, keičiasi ir baigiasi pagal mokesčių teisės normų reikalavimus, t.y. jais realizuojamos mokesčių teisės normos ir tomis normomis išreikšta valstybės mokesčių politika. Kita vertus, šie santykiai išreiškia valinį ryšį tarp mokestinių santykių subjektų, jiems įgyvendinant mokesčių įstatymais nustatytas subjektines teises ir pareigas. Pažymėtina, kad mokestinių teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas detaliam nustato mokesčių įstatymai ir jų pagrindu priimti kiti teisės aktai, o šių santykių esmę sudaro

¹⁴ Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: сборник статей. – Москва, 1997. С. 142.

¹⁵ Schwarze J. European Administrative Law. Office for Official Publications of the European Communities. – London, 1992. P. 276.

¹⁶ Jasaitis E. Viešasis administravimas. – Kaunas: Technologija, 1999. P. 11.

¹⁷ Keibus P. Mokesčiai visiems turi būti aiškūs ir teisingi // Mokesčių žinios, 1999. Nr. 12.

¹⁸ Auštrevičius P., Pupkevičius D., Treiginė D. Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedinis žodynas. – Vilnius, 1998. P. 125.

mokesčio mokėtojo pareiga tinkamai vykdyti savo mokestinę prievolę valstybei ir mokesčio administratoriaus teisė (pareiga) užtikrinti valstybės pajamų gavimą.

Pagal konkrečiu teisiniu santykiu realizuojamus tikslus visi mokestiniai teisiniai santykiai skirstomi į:

1. Organizacinius, atsirandančius siekiant įtvirtinti valstybinę mokesčių sistemą ir suformuoti mokesčius administruojančių valstybės institucijų sistemą;
2. Mokesčių surinkimo santykius (šiai grupei priklausytų su mokesčių apskaičiavimu, mokėjimu ir išieškojimu valstybės (savivaldybės) pinigų fondams susiję santykiai);
3. Mokesčių lengvatų taikymo santykius (atsirandančius taikant ypatingas apmokestinimo sąlygas atskiriems mokesčio mokėtojams ar jų grupėms);
4. Mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo kontrolės bei poveikio priemonių taikymo santykius (atsirandančius įgaliotoms institucijoms realizuojant savo įgalinimus, susijusius su tinkamo mokestinės prievolės vykdymo užtikrinimu);
5. Mokestinio bylinėjimosi santykius (tokių santykių paskirtis – užtikrinti mokesčio mokėtojų teisių apsaugą).¹⁹

Taigi, matyti, jog santykiai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus gali susiklostyti gana įvairiose situacijose. Priklausomai nuo mokestinių teisinių santykių įvairovės, mokesčių mokėtojas gali atitinkamai pasirinkti ir konkrečius savo teisių gynimo būdus. Štai, mokesčių lengvatų taikymo santykiai teisių gynimo būdų, metodų prasme skiriasi nuo mokestinio bylinėjimosi santykių: ne visada mokesčių mokėtojas, siekdamas mokesčių lengvatų, savo teises dėl šių lengvatų gins bylinėdamasis. Tuo tarpu esant mokestinio bylinėjimosi santykiams, mokesčių mokėtojo teisių gynimas yra akivaizdus.

Tačiau negalima sutikti su teisės doktrinoje išdėstyta nuomone, kad tik mokestinio bylinėjimosi santykiai užtikrina mokesčio mokėtojų teisių apsaugą. Nors Mokesčių administravimo įstatymas neįvardija mokestinio bylinėjimosi sąvokos, tačiau manytina, jog šiuo atveju mokesčių mokėtojas savo teises gina teisme. Paprastai, terminas bylinėtis, yra susijęs su konkrečios bylos teisme iškėlimu. Tuo tarpu Mokesčių administravimo įstatymas ir kiti mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, numato kur kas daugiau mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdų, nebūtinai šias teises ginant teisme.

¹⁹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: TIC, 2003. P. 33.

2.1. MOKESTINIAI GINČAI KAIP SPECIFINĖ MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ GYNYBA

Mokesčių administravimo įstatymas tiesiogiai įvardija vieną iš mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdų – *mokestinius ginčus*. Tai ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str.). Taigi, mokestiniai ginčai yra specifinis mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdas, nes jis yra galimas dėl konkretaus objekto, t.y. dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo. Teisės doktrinoje mokestiniai ginčai apibūdinami kaip tam tikras mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus interesų susikirtimas.²⁰

Mokestiniai ginčai yra savarankiškas ginčų porūšis. Mokestiniais ginčams yra taikoma speciali ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra, tačiau tai neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą. Mokestinius ginčus nagrinėja specialios institucijos, t.y. centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija ir teismas (Mokesčių administravimo įstatymo 147 str.). Vadinasi, mokestinio ginčo sąvoka neatsiejama nuo specifinio proceso, kurio metu būtent ir sprendžiami tokio pobūdžio ginčai. Atsižvelgiant į mokestinių ginčų specifiką, juos nagrinėjančių institutų statusą, galima teigti, jog mokestiniai ginčai yra laikytini mokesčio mokėtojo teisių gynimu *ginčo tvarka*.

2.2. „NEMOKESTINIAI GINČAI“

Kadangi Mokesčių administravimo įstatymas priešingo teisių gynimo būdo negu mokestiniai ginčai, tiesiogiai neįvardija, o mokesčių mokėtojas gali savo teises ginti ne tik mokestinių ginčų pagrindu, egzistuoja tam tikra kategorija situacijų, kurios, viena vertus, gali būti vadinamos ginčų, tačiau kita vertus – tai ne mokestinis ginčas, nors ir kylantis iš mokestinių teisinių santykių. Vien todėl šis teisių gynimo būdas „nesant ginčo“ gali būti vadinamas sąlyginai, nes neretai pats teisių gynimas savaime sukelia ginčą ir tam tikrą konfrontaciją tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

²⁰ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: TIC, 2003. P. 103.

Mokesčių administravimo, Sodros įstatymai ir kiti norminiai aktai numato eilę būdų, kaip mokesčių mokėtojas gali ginti savo teises, neinicijuodamas ginčo, t.y. nekonfrontuodamas su mokesčių administratoriumi. Šie būdai – tai teisė remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu, teisė remtis mokesčio apskaičiavimo arba perskaičiavimo senaties terminu, teisė apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus. Šiomis teisėmis mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti tiesiog kreipdamasis į mokesčių administratorių. Mokesčių administratoriui sutinkant su mokesčių mokėtojo prašymu ir jį pripažįstant pagrįstu, laikytina, jog ginčas tarp šių subjektų nekilo, tačiau mokesčių mokėtojas apgynė savo teises. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas turi Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. numatytą teisę reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų. Pasibaigus priverstinio išieškojimo senaties terminui, mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių ir prašyti, kad pastarasis laikytųsi įstatyme numatytos priverstinio išieškojimo senaties termino taikymo procedūros ir nepažeistų jo teisių, be teisinio pagrindo išieškodamas mokestinę nepriemoką.

Tačiau tam tikrais atvejais ginčas tarp mokestinių teisinių santykių subjektų kyla atsisakant įgyvendinti mokesčių mokėtojo teisę, laikant ją nepagrįsta, nesutinkant su mokesčių mokėtojo pozicija, prašymu ir kt. Štai mokesčių mokėtojas turi teisę apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus. Mokesčių mokėtojo teisė skųstis siejama su mokesčių mokėtojo teisių apsauga, todėl skundas yra šios teisės įgyvendinimo garantas.²¹ Mokesčių administravimo įstatymo 146 str. numato, kad skundai dėl mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) sprendimų, nenurodytų šio įstatymo 145 straipsnyje (t.y. dėl mokestinių ginčų), jų nepriėmimo, taip pat skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų (jų nepriėmimo), kuriais mokestiniai ginčai nesprendžiami iš esmės, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Mokesčių mokėtojas taip pat gali naudotis kitų įstatymų jam suteikta teise šių teisės aktų nustatyta tvarka apskųsti neteisėtus mokesčių administratoriaus pareigūno veiksmus. Teisės doktrinoje tokie atvejai vadinami *nemokestiniais ginčais*.²² Taigi, mokesčių mokėtojas savo teises gali ginti ne ginčo tvarka dvejopai, t.y. apskritai nesant ginčo, kai mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicija dėl mokesčių mokėtojo konkrečių teisių įgyvendinimo sutampa, tačiau tam, kad ji sutaptų, reikalinga tam tikra procedūra, ir esant nemokestiniam ginčui, kai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kyla ginčas dėl mokesčių mokėtojo teisių gynimo, tačiau ne dėl objekto, galinčio būti mokestinių ginčų objektu.

²¹ Smalakiienė E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas // Jurisprudencija, 2003, t. 38(30). P. 118.

²² A. Strazdienė Kai kurie probleminiai mokestinio ginčo sąvokos aspektai // Teisė, 2004. Nr. 51.

3. ĮSTATYMUOSE ĮTVIRTINTI TAM TIKRI MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ TEISIŲ GYNIMO NE GINČO TVARKA BŪDAI

3.1. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖ REMTIS SENATIES TERMINU

3.1.1. Senaties termino instituto sąvoka ir esmė mokesčių teisėje

Mokesčių administravimo įstatymo 8 str. numato, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.²³ Vadinasi, įstatymas įtvirtina mokesčių mokėtojo *pareigą* mokėti mokesčius, tačiau kartu numato išimtį, jog ši pareiga turi būti vykdoma laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Kartu tai reiškia, jog mokesčių administratoriaus teisė kontroliuoti mokesčių mokėjimą ir reikalauti mokėti mokesčius, nėra absoliuti. Mokesčių administratorius šią teisę gali įgyvendinti tik tam tikrą laiko tarpą, kaip numatyta minėtoje Mokesčių administravimo įstatymo 8 str. nuostatoje – tik laikydamasis mokesčio mokėjimo tvarkos.

Ši mokesčių mokėjimo tvarka yra susijusi su tam tikru terminu, vadinamu išieškojimo senaties terminas. Nei mokesčių mokėjimą reglamentuojantys teisės aktai, nei mokesčių teisės doktrina neapibrėžia *senaties termino* sąvokos. Dėl šios priežasties yra tikslinga šį institutą ir jo esmę atskleisti aiškinant kitose teisės šakose įtvirtintą senaties terminą, atskleidžiant konkrečių teisės normų turinį ir bendruosius teisės principus.

Mokesčių teisė yra viešosios teisės šaka, tačiau senaties terminas yra pripažįstamas ne tik viešojoje, bet ir privatinėje teisėje. Privatinėje teisėje (pavyzdžiui, civilinėje teisėje), šis terminas yra nustatytas, siekiant apginti labiau skolininko, o ne kreditoriaus teises. Nors aiškinant įstatymo nuostatas sistemiškai, galima išvelgti, jog senaties terminas yra skirtas ir kreditoriaus teisių apsaugai. Kadangi teisiniuose santykiuose dalyvauja ne vienas, o keli ar net keletas dalyvių (pavyzdžiui, skolininkas ir kreditorius, mokesčių administratorius ir mokesčio mokėtojas), tam tikras teisės institutas įtakoja abiejų jų interesus ir teises, todėl vienareikšmiai teigti, jog senaties terminas yra skirtas tik vieno iš šių dalyvių naudai, negalima.

Civilinėje teisėje asmuo, kurio teisės ar teisėti interesai yra pažeisti, gali apginti savo teisę, naudodamasis ieškinio senaties terminu, kuris suprantamas kaip įstatymų nustatytas laiko tarpas (terminas), per kurį asmuo gali apginti savo pažeistas teises pareikšdamas ieškinį (CK 1.124 str.).²⁴ Vadinasi, civilinių teisių gynimas yra ribotas laike. Kuo didesnis laiko tarpas

²³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 63 – 2243.

²⁴ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000. Nr. 74 – 2262.

praeina nuo to momento, kuomet buvo pažeistos teisės, tuo sudėtingiau įrodyti tiek patį teisės pažeidimo faktą, tiek aplinkybes bei pasekmes, nes ir žmonės pamiršta praeities detales, kurios ypatingai svarbios nagrinėjant bylą teisme, yra pametami svarbūs dokumentai, sunkiau surasti liudytojų. Dėl visų šių priežasčių yra sudėtinga reikalauti, kad pažeistos teisės būtų apgintos praėjus ilgesniam negu įstatyme nustatytam terminui nuo jų pažeidimo. Tai ne tik apsunkintų įrodinėjimą, bet ir suteiktų civiliniams teisiniams santykiams nestabilumo. Kad išvengti minėtų problemų ir paskatinti asmenį, kurio teisės ar interesai buvo pažeisti, ilgam neatidėlioti kreiptis į teismą ir kuo greičiau įgyvendinti teisę į teisminę gynybą, civilinėje teisėje yra numatytas ieškinio senaties institutas. Valstybė negali garantuoti apsaugos neterminuotai, tačiau ji užtikrina, kad kiekvienas asmuo, kurio teisėti interesai buvo pažeisti, turi teisę į pažeistos teisės gynybą tol, kol nėra pasibaigę įstatymo numatyti terminai.

Civilinės teisės doktrinoje įvardijamas ieškinio senaties instituto paskirtis. Ieškinio senaties terminas yra nustatytas dėl keleto priežasčių. Pirma, yra būtina garantuoti turtinių santykių stabilumą bei aiškumą. Toks stabilumas neegzistuoja, jeigu galimybė reikalauti gynybos nebūtų ribojama atitinkamais terminais. Antra, faktinių bylos aplinkybių nustatymas taptų labai sunkiai realizuojamu reikalavimu, jeigu ieškinys būtų pareiškiamas praėjus dešimčiai, trisdešimčiai ar penkiasdešimčiai metų nuo teisės pažeidimo. Trečia, ieškininės senaties terminų egzistavimas skatina operatyviau ginti teises bei kontroliuoti įsipareigojimų vykdymą.²⁵

Itin svarbios senaties termino pabaigos teisinės pasekmės. Štai, CK 1.131 str. numato, kad ieškinio senaties termino pabaiga iki ieškinio pareiškimo yra pagrindas ieškinį atmesti. Vadinasi, pasibaigus ieškinio senaties terminui, ginti savo teisių nebegalima, išskyrus, jeigu asmuo, praleidęs šį terminą dėl svarbių priežasčių, teismo prašo jį atnaujinti (CK 1.131 str. 2 d.).

Baudžiamojoje teisėje taip pat numatytas senaties terminas. BK 95 str. numato, kad asmeniui, padariusiam nusikalstamą veiką, negali būti priimtas apkaltinamasis nuosprendis, jeigu nuo nusikalstamos veikos padarymo momento yra praėjęs tam tikras įstatyme numatytas terminas. Senaties terminas skaičiuojamas nuo nusikalstamos veikos padarymo iki nuosprendžio priėmimo dienos.²⁶ Baudžiamosios atsakomybės senaties terminu yra siekiama, kad asmuo, padaręs nusikalstamą veiką, būtų nubaustas už ją kuo greičiau, kol veikos padarymas neprarado pavojingumo. Kartu yra siekiama, kad asmuo, kuris nesislapstė nuo teisėsaugos institutų ir pareigūnų, kol buvo nustatinėjama jo kaltė, nebūtų traukiamas baudžiamojon atsakomybėn už gana ilgai tirtą nusikaltimą.

Mokesčių teisėje senaties terminas yra įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatyme bei Valstybinio socialinio draudimo įstatyme (toliau – Sodros įstatymas) bei kituose susijusiuose

²⁵ Под. ред. Гришаева С.П. Гражданское право. – Москва, 2000. С. 84.

²⁶ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios, 2000. Nr. 89 – 2741.

norminiuose aktuose. Priklausomai nuo susiklosčiusių teisinių santykių ir jų objekto, galimas įvairaus senaties termino taikymas. Štai Mokesčių administravimo įstatymas išskiria mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminą (Mokesčių administravimo įstatymo 68 str.), išieškojimo senaties terminą (Mokesčių administravimo įstatymo 107 str.). Sodros įstatymas taip pat išskiria išieškojimo senaties terminą (Sodros įstatymo 16 str. 7 d.) bei įmokų tikslinimo senaties terminą (Sodros įstatymo 16 str. 8 d.).

Mokesčių administravimo įstatymo V skyrius reglamentuoja mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką. Šio įstatymo 68 str. numato galimybę taikyti mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį. Įstatymas šiame straipsnyje nepateikia mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino sąvokos, tačiau analizuojant šią teisės normą, ją galima įvardyti. Čia teigiama, kad jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, 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 pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.²⁷ Matyti, jog šiuo aspektu senaties terminas suprantamas kaip mokesčio mokėtojo ar mokesčių administratoriaus pareiga nekvestionuoti apskaičiuotų ir perskaičiuotų mokesčių už ne daugiau kaip einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojant juos Mokesčių administravimo įstatymo 68 str. 1 d. numatyta tvarka.

Šio termino tikslas – užtikrinti mokestinių santykių stabilumą, skatinti mokesčių administratorių operatyviai naudotis mokesčių mokėtojo kontrolės teise, palengvinti įrodinėjimo procesą. Teisės doktrinoje teigiama, jog nurodytiems tikslams pasiekti penkerių metų terminas yra racionalus ir praktiškas. Atkreiptinas dėmesys, kad nurodyto termino pabaiga sietina su prievolės mokėti mokesčių atsiradimo, o ne su pažeidimo sudėtį sudarančių veiksmų padarymu, todėl dalis mokesčio įstatymo pažeidimą sudarančių veiksmų (pavyzdžiui, juridinės galios neturinčio dokumento išrašymas), gali būti padaryti ir prieš šešerius kalendorinius metus, skaičiuojant nuo tų metų, kai pradėtas mokestinis patikrinimas. Šis terminas yra naikinamasis, jis negali būti atnaujinamas ar pratęstas, išskyrus įstatymo numatytus atvejus.²⁸

Mokesčių administravimo įstatymo 107 str. įtvirtina mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminą – 5 metus. Šio termino paskirtis ta, jog mokesčių administratorius, pasibaigus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminui, neturi teisės imtis jokių išieškojimo veiksmų, taip pat be mokesčių mokėtojo prašymo ar sutikimo įskaityti mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) mokestinei nepriemokai, kurios pasibaigęs priverstinio išieškojimo senaties terminas, padengti.

²⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnis // Valstybės žinios, 2004. Nr. 63 – 2243.

²⁸ *Paulauskas A.* Mokestinio patikrinimo problemos // Teisė, 2005. Nr. 55. P. 118.

Mokesčių mokėtojo teisė remtis senaties terminu taip pat įtvirtinta aktualios redakcijos Sodros įstatymo 16 str. 7 d., numatant, kad į Fondą nesumokėtų draudėjų ir apdraustųjų asmenų socialinio draudimo įmokų ir apskaičiuotų delspinigių bei baudų išieškojimo senaties terminas yra 5 metai. Socialinio draudimo įmokų priverstinio išieškojimo senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti socialinio draudimo įmokas atsiradimo dienos. Suėjus socialinio draudimo įmokų priverstinio išieškojimo senaties terminui, pasibaigia ir delspinigių bei baudų priverstinio išieškojimo senaties terminas.²⁹ Šio įstatymo 16 str. 8 d. taip pat įtvirtina socialinio draudimo įmokų tikslinimo senaties terminą – socialinio draudimo įmokos gali būti tikslinamos už ne didesnę kaip 5 metų laikotarpį nuo draudėjo kreipimosi datos.³⁰

Lietuvos teismų praktikoje senaties terminas mokesčių teisėje vertinamas ne tik kaip mokesčių mokėtojo vienas iš teisių gynimo būdų, bet ir stabilumą mokesčių administravimo srityje suteikianti teisinė priemonė. *Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2004 m. lapkričio 29 d. nutartyje A. Martinkaus II v. Klaipėdos apskrities VMI (Nr. A¹⁵ – 976/2004)* konstatavo, kad mokesčio išieškojimo senaties terminas nustatytas siekiant užtikrinti tam tikrą stabilumą mokesčių administravimo srityje ir mokesčių administravimo efektyvumą, kad mokesčio administratorius galėtų tinkamai realizuoti jam suteiktą teisę išieškoti nesumokėtus mokesčius iš mokesčio mokėtojo turto, o mokesčio mokėtojas būtų apsaugotas nuo užsitęsios mokesčių išieškojimo procedūros, t.y. mokesčio išieškojimo senaties termino institutas nustatytas tiek mokesčio mokėtojo, tiek mokesčio administratoriaus interesais.³¹ Nors šioje nutartyje teismas pasisakė dėl mokesčio išieškojimo senaties termino, tačiau analogiško tikslo yra siekiama taikant ir mokesčio apskaičiavimo ar perskaičiavimo senaties terminu, socialinio draudimo įmokų išieškojimo ir tikslinimo senaties terminu.

3.1.2. Priverstinio išieškojimo senaties termino taikymo problematika

Nors galiojantys teisės aktai numato galimybę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu ir taip mokesčių mokėtojui ginti savo teises, tačiau šio mokesčių teisės instituto taikymas yra gana problematiškas. Viena vertus, šias taikymo problemas įtakoja dviprasmiškas ir neaiškus teisinis reglamentavimas, mokesčių teisinius santykius reglamentuojančių teisės aktų kaita.

Procedūros problematika. Analizuojami įstatymai, reglamentuojantys priverstinio išieškojimo senaties termino taikymą, aiškiai nenumato, kokios procedūros reiktų laikytis, norint

²⁹ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 171 – 6295.

³⁰ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 171 – 6295.

³¹ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 m. lapkričio 29 d. nutartis byloje *A. Martinkaus II v. Klaipėdos apskrities VMI*, Nr. A¹⁵ – 976/2004.

taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą, t.y. kas turėtų inicijuoti šio senaties termino taikymą. Mokesčių administravimo įstatymo 107 str. 4 d. tik numato, kad mokesčių administratorius, pasibaigus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminui, neturi teisės imtis jokių išieškojimo veiksmų, taip pat be mokesčių mokėtojo prašymo ar sutikimo įskaityti mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) mokestinei nepriemokai, kurios pasibaigęs priverstinio išieškojimo senaties terminas, padengti. Nors preziumuojama, kad visi žmonės (t.y. mokesčių mokėtojai) žino ir išmano teisės aktus, mokesčių administratorius geriau, negu mokesčių mokėtojas, išmano mokesčių skaičiavimą ir mokėjimą reglamentuojančias teisės normas. Todėl neretai mokesčių mokėtojas nežino, jog turi teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu. Tuo tarpu mokesčių administratorius žino, jog suėjus šiam terminui, jis neturi teisės imtis jokių išieškojimo veiksmų. Tačiau praktikoje yra galimas piktnaudžiavimas šia teise. Įstatymas aiškiai nenumato, ar suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui, mokesčių mokėtojas turėtų kreiptis į mokesčių administratorių ir pateikti prašymą taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą, ar atlikti kitokius veiksmus, išreiškiančius valią taikyti šį terminą, ar mokesčių administratorius pats aktyviai turėtų nutraukti priverstinio išieškojimo veiksmus, paaiškindamas tokio savo sprendimo motyvus.

Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo plenarinė sesija 2003 m. gruodžio 15 d. nutartyje adm. b. Vilniaus apskrities VMI v. UAB „Palink“ (Nr. A11–648/2003) konstatavo, kad mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Mokesčių įstatymų normose, nustatančiose mokestines prievoles, mokesčių dydžius bei mokesčius privalančius mokėti asmenis, mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones, apibrėžiant teisinį mokestinių santykių subjektų statusą, sprendžiant mokesčio mokėtojų atsakomybę, mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos ir kitus klausimus, dominuoja subordinacijos, liepimo elementai. Būdamas viešojo administravimo subjektas, mokesčių administratorius turi vadovautis bendraisiais viešosios teisės principais, iš kurių nagrinėjamos bylos kontekste itin reikšmingas įstatymo viršenybės (teisėtumo) principas, reiškiantis, jog viešojo administravimo subjekto veikla turi remtis įstatymu ir atitikti jo reikalavimus, o atlikdamas administracinius veiksmus, susijusius su asmenų teisėmis ir laisvėmis, šis subjektas negali peržengti jam įstatymų suteiktos kompetencijos ribų (Viešojo administravimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punktas).³² Jeigu Mokesčių administravimo įstatymo 107 str. numato, kad pasibaigus priverstinio išieškojimo senaties terminui, mokesčių administratorius neturi teisės imtis jokių priverstinio išieškojimo veiksmų, vadinasi, jis privalo

³² Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis adm. b. *Vilniaus apskrities VMI v. UAB „Palink“*, Nr. A11–648/2003.

neperžengti jam suteiktos kompetencijos ribų ir taip pažeisti mokesčio mokėtojo teisių ir laisvių. Be teisės taikyti priverstinio išieškojimo veiksmai sukuria tam tikras teises pasekmes, suteikiančias mokesčių administratoriui nepagrįstai praturtėti. Mokesčių administravimo įstatymo 111 str. numato, kad paaiškėjus, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išieškojo mokesčių ar su juo susijusias sumas, jos gražinamos nedelsiant, bet ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo atitinkamo mokesčių mokėtojo pareiškimo gavimo dienos. Jei nepagrįstai išieškotos sumos laiku negražinamos, mokesčių mokėtojo naudai yra skaičiuojamos palūkanos, jeigu atskiro mokesčio įstatymas dėl to mokesčio nenustato kitaip. Atrodytų, įstatymų leidėjas numato mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdą, jeigu mokesčių administratorius netaiko senaties termino. Tačiau tuo nėra paaiškinama senaties termino taikymo procedūra.

Tiek mokesčių santykių teisinio reguliavimo metodas (imperatyvus, subordinacinis), tiek ir šio reglamentavimo dalykas (teisiniai santykiai, susiję su mokesčių apskaičiavimu, sumokėjimu ir išieškojimu) lemia tai, kad šie teisiniai santykiai yra reglamentuojami specifiniais teisės aktais, iš esmės besiskiriančiais nuo privatinų teisinių santykių dalyvių elgesio reglamentavimo. Mokesčių administratoriaus veiklą, susijusią su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimo kontrole bei jų išieškojimu, reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymas (1 str.). Mokesčių administravimo įstatymo 17 str. apibrėžia įgaliojimus, kuriuos turi mokesčių administratorius, atlikdamas jam priskirtas funkcijas. Kartu pažymėtina, kad atskirų mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir išieškojimo tvarką, taip pat su tuo susijusias mokesčių administratoriaus teises gali nustatyti ir konkretų mokesčių reglamentuojantys įstatymai. Prie mokesčių įstatymų priskirtini įstatymai, nustatantys mokesčių, rinkliavą ar kitą įmoką į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus, taip pat Mokesčių administravimo įstatymas (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 1 d. 3 p.). Mokesčių įstatymai, būdami teisės aktai, skirti specialiai apmokestinimo tvarkos reglamentavimui, paprastai nustato ne tik mokesčio mokėtoją, mokesčio bazę, mokesčio tarifą, mokesčio lengvatas, baudas ir delspinigius, tačiau ir mokesčio mokėjimo bei išieškojimo taisykles, taip pat apibrėžia ir tvarką, kuria remiantis vienas ar kitas mokesčių yra apskaičiuojamas. Konstitucinis Teismas 2003 m. liepos 17 d. nutarime yra pažymėjęs, kad mokesčių santykių teisinis reguliavimas – tai ne tik mokesčių nustatymas įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas. Kadangi mokesčio administratoriaus vykdoma veikla yra susijusi su mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo kontrole bei jų išieškojimu, tiesioginiai teisės šaltiniai, skirti šiai mokesčių administratoriaus veiklai reglamentuoti, yra Mokesčių administravimo įstatymas ir konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai.

Tačiau susidūrus su viešosios teisės normomis nereglamentuotais teisiniais santykiais, yra galimas subsidiarus privatinės teisės normų taikymas. Tai tiesiogiai numato Civilinio kodekso

1.1 straipsnis. Pagal šio straipsnio 2 dalį turtiniams santykiams, kurie pagrįsti įstatymų nustatytu asmenų pavaldumu valstybės institucijoms ir kurie tiesiogiai atsiranda, kai valstybės institucijos atlieka valdžios funkcijas (realizuojamas pavaldumas) arba įstatymų nustatytas asmenims pareigas valstybei ar jos taiko įstatymų nustatytas administracines ar baudžiamąsias sankcijas, įskaitant valstybės mokesčių, kitų privalomų rinkliavų ar įmokų valstybei ar jos institucijoms, valstybės biudžeto santykius, bei kitokiems santykiams, kuriuos reglamentuoja viešosios teisės normos, Civilinio kodekso normos taikomos tiek, kiek šių santykių nereglamentuoja atitinkami įstatymai, taip pat Civilinio kodekso įsakmiai nurodytais atvejais. Iš šios bendrosios Civilinio kodekso nuostatos matyti, kad Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje taikytinos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis. Subsidiarius Civilinio kodekso normų taikymas pildant viešosios teisės spragas leidžia tiksliau prognozuoti galimą susiklosčiusių teisinių santykių įvertinimą, nei teisės spragas šalinant kitu būdu – įstatymų arba teisės analogijos pagalba. Tačiau kartu konstatuotina, kad, susidūrus su situacija, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais Civilinio kodekso normos netaikytinos.

Turtiniai santykiai, susiję su mokesčių valstybei surinkimu, atsiranda valstybei (valstybės institucijoms ar pareigūnams) įgyvendinant valdžios funkcijas. Mokestiniais teisiniais santykiams yra būdingas valdžios ir pavaldumo principas, ir jie yra grindžiami šiuo (subordinacijos) principu. Todėl tokie santykiai pagal savo prigimtį nėra laikomi civiliniais teisiniais santykiais, o priklauso viešojo administravimo sričiai ir yra reglamentuojami viešosios teisės normomis. Tačiau viešosios ir privatinės teisės atribojimo klausimas nėra paprastas. Iškilus poreikiui, viešosios ir privatinės teisės ribų nustatymas turi būti sprendžiamas kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į vertintinų teisinių santykių reglamentavimą. Taip pat, atsižvelgiant į Civilinio kodekso 1.1 straipsnio 2 dalį, ne visada yra aiškiai atskiriamas ir civilinės bei viešosios teisių normų taikymas, susidūrus su mokestiniais, t.y. viešosios teisės reglamentuojamais teisiniais santykiais. Pagal Civilinio kodekso 1.1 straipsnyje įtvirtintą teisinį reglamentavimą, norint nustatyti būtinybę mokesčių administratoriui remtis Civilinio kodekso normomis, reikia arba konstatuoti būtinybę vertinti susiklosčiusius teisinius santykius privatinio teisinio aspektu, arba nustatyti esant viešosios teisės teisinio reglamentavimo spragą, dėl kurios subsidiariai turi būti taikomos Civilinio kodekso normos (CK 1.1 straipsnio 2 dalis).³³

³³ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis adm. b. *Vilniaus apskrities VMI v. UAB „Palink“*, Nr. A11–648/2003.

Privatinėje teisėje yra aiškiai reglamentuotas senaties termino taikymas. CK 1.126 str. numato, kad ieškinio senatį teismas taiko tik tuo atveju, kai ginčo šalis reikalauja. Reikalavimą apginti pažeistą teisę teismas priima nagrinėti nepaisant to, kad ieškinio senaties terminas pasibaigęs. Vadinasi, galima manyti, jog mokesčių teisėje kaip viešojoje teisėje priverstinio išieškojimo senaties termino taikymo procedūros įstatymas nedetalizuoja, todėl esant teisinio reglamentavimo spragai, galima remtis CK normomis. Dėl šios priežasties manytina, kad mokesčių administratorius turėti pateikti prašymą ar reikalavimą taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą mokesčių administratoriui, matydamas, kad šis senaties terminas nėra taikomas, nors jam taikyti yra visi teisiniai pagrindai. Tačiau ši CK norma mokestiniais teisiniais santykiams negali būti taikoma absoliučiai. Mat CK 1.126 str. 2 d. numatyta, kad senaties terminas taikomas *tik tuo atveju*, kai ginčo šalis reikalauja. Tuo tarpu Mokesčių administravimo įstatymas nesuteikia teisės mokesčių administratoriui netaikyti senaties termino, kol mokesčių mokėtojas to nereikalauja ar neprašo. Manytina, kad šiuo atveju galima išskirti dvi situacijas, kurioms esant priverstinio išieškojimo senaties terminas gali būti taikomas. Pirma, mokesčių administratorius, suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui, pats turi nutraukti visus priverstinio išieškojimo veiksmus, taip taikydamas priverstinio išieškojimo senaties terminą, netgi nesant mokesčių mokėtojo reikalavimui. Antra, mokesčių mokėtojas, suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui, gali kreiptis su prašymu ar reikalavimu į mokesčių administratorių dėl senaties termino taikymo, jeigu mokesčių mokėtojas netaiko Mokesčių administravimo įstatymo 107 str. numatyto priverstinio išieškojimo senaties termino. Būtent šiuo antruoju atveju gali būti remiamasi CK 1.126 str. nuostatomis.

Tokią analizę patvirtina Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio sprendimas Nr. S -180 - (7-123/2005) dėl N.O. mezgimo įmonės 2005-03-01 skundo, kuriame konstatuota, kad įmonė turi teisę, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsniu (2004-04-13 įstatymo Nr. 2112 redakcija, įsigaliojo nuo 2004-05-01) bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-05-12 įsakymu Nr. VA-92 patvirtintomis „Mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo bei apskaitos taisyklėmis“ (galioja nuo 2004-05-19), kreiptis į vietos mokesčio administratorių su prašymu dėl mokestinės nepriemokos pripažinto beviltiška.³⁴

Ginčo subjekto problema. Sodros įstatymo 16 str. nedetalizuoja, koks konkrečiai mokesčių administravimo subjektas turėtų taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą ir kas, kilus ginčui dėl šio termino taikymo (netaikymo) turėtų būti ginčo subjektu.

³⁴ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio sprendimas Nr. S -180 - (7-123/2005) dėl N.O. mezgimo įmonės 2005-03-01 skundo.

Sodros įstatymo 30 str. numato, kad Fondo valdybos teritoriniai skyriai yra Fondo valdybos steigiamos teritorinės įstaigos, kurių pagrindinis uždavinys – operatyvus Fondo lėšų tvarkymas užtikrinant priskaičiuotų socialinio draudimo įmokų surinkimą ir *išieškojimą į Fondą* laiku ir teisingą socialinio draudimo išmokų paskyrimą ir mokėjimą gavėjams; 31 str. numato, kad Fondo valdybos teritoriniai skyriai kontroliuoja priskaičiuotų socialinio draudimo įmokų, baudų, delspinigių sumokėjimą ir vykdo laiku nesumokėtų socialinio draudimo įmokų, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą. Priimti sprendimą dėl išieškojimo į Fondo biudžetą ne ginčo tvarka, turi teisę Fondo teritorinis skyrius. Jeigu Fondo teritorinis skyrius nepatenkina mokesčių mokėtojo prašymo, pastarasis turi teisę ginti savo teises, apskūsdamas teritorinio skyriaus pareigūnų veiksmus. Sodros įstatymo 37 str. numato, kad draudėjai, apdraustieji asmenys bei kiti suinteresuoti asmenys turi teisę apskūsti Fondo administravimo įstaigų valstybės tarnautojų ir darbuotojų veiksmus ir sprendimus. Fondo valdyba yra ikiteisminio nagrinėjimo institucija. Fondo valdybos ir Fondo valdybos teritorinių skyrių valstybės tarnautojų ar darbuotojų veiksmai ir sprendimai gali būti skundžiami teismui. Taigi, mokesčių mokėtojas gali apskūsti teritorinio skyriaus pareigūnų veiksmus Fondo valdybai arba tiesiogiai teismui.

Praktikoje esama atvejų, kuomet tokia dviguba galimybė apskūsti vienai ar kitai institucijai teritorinio skyriaus pareigūnų veiksmus, suklaidina mokesčių mokėtoją, todėl procesine prasme jo teisių gynyba tampa problematiška. *Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. sausio 12 d. nutartyje adm. b. UAB „Naujapilė“ v. SODROSFV (Nr. AS4- 10-2006)* nagrinėjo bylą, kurioje pareiškėjas kreipėsi į teismą, prašydamas panaikinti Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Kauno skyriaus 2005-08-08 sprendimą Nr. (10.8)-10V-4718 ir Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos 2005-09-14 sprendimą Nr. (9.8)-I-5684 dėl atsisakymo nurašyti socialinio draudimo įmokas bei nuo jų priskaičiuotus delspinigius, suėjus senaties terminui, taip pat nutraukti priverstinio išieškojimo procedūrą suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui 85818 Lt nesumokėtų socialinio draudimo įmokų bei nuo jų priskaičiuotiems 59764 Lt delspinigių. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2005 m. spalio 6 d. nutartimi pareiškėjo skundą priimti atsisakė. Išaiškino pareiškėjui, kad skundas dėl socialinio draudimo įmokų ir delspinigių nurašymo gali būti paduotas Kauno apygardos administraciniam teismui, kadangi bylos teritorinis teisingumas nustatytinas pagal institucijos, priėmusios pareiškėjui teisinės pasekmes sukeltą sprendimą, buveinę. Sprendimą atsisakyti nurašyti įmokas ir delspinigius priėmė Fondo valdybos Kauno skyrius. Šis sprendimas ir yra ginčo objektas. Dėl prašymo panaikinti Fondo valdybos 2005-09-14 sprendimą Nr. (9.8)-I-5684 teismas nurodė, kad jis priimtas ikiteisimine tvarka išnagrinėjus ginčą dėl įmokų ir delspinigių nurašymo ir nesukelia pareiškėjui jokių teisinių pasekmių, kadangi tik patvirtina Fondo valdybos Kauno skyriaus sprendimą.

Šioje byloje atskiruoju skundu pareiškėjas nurodo, kad teismui skundžia Fondo valdybos direktoriaus sprendimą, priimtą šiuo klausimu. Pagal Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (Nr. IX-2535, Žin., 2004, Nr. 171-6295) 29, 30 ir 31 straipsniuose bei Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005-06-14 nutarimu Nr. 647, 107 ir 113 punktuose išdėstytas nuostatas sprendimo teisė dėl socialinio draudimo įmokų bei nuo jų priskaičiuotų delspinigių nurašymo, suėjus senaties terminui, yra suteikta tik Fondo valdybai. Fondo valdybos teritoriniai skyriai ir kitos įstaigos, taip pat ir Fondo valdybos Kauno skyrius, tokios teisės neturi. Pareiškėjas su prašymu dėl socialinio draudimo įmokų ir nuo jų priskaičiuotų delspinigių nurašymo suėjus senaties terminui į Fondo valdybos Kauno skyrių kreipėsi tik siekdamas inicijuoti administracinę procedūrą, kuri turėjo būti baigta jau Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyboje, jos pačios nustatyta tvarka. Taigi tinkamu atsakovu šioje administracinėje byloje gali būti tik Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba.

Teismas byloje konstatavo, kad Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 37 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad draudėjai, apdraustieji asmenys bei kiti suinteresuoti asmenys turi teisę apskusti Valstybinio socialinio draudimo fondo administravimo įstaigų valstybės tarnautojų ir darbuotojų veiksmus ir sprendimus. Fondo valdyba yra ikiteisminio nagrinėjimo institucija. Pareiškėjas, prašydamas nutraukti socialinio draudimo įmokų bei nuo jos apskaičiuotos delspinigių sumos priverstinio išieškojimo procedūrą, suėjus senaties terminui, kreipėsi į Fondo valdybos Kauno skyrių. Fondo valdybos Kauno skyrius 2005-08-08 sprendimu Nr. (10.8)-10.V-4718 prašymą tenkinti atsisakė. Tokį sprendimą pareiškėjas apskundė Fondo valdybai. Fondo valdyba 2005-09-14 sprendimu Nr. (9.8)-I-5684 Fondo valdybos teritorinio skyriaus sprendimą patvirtino. Iš išdėstyto darytina išvada, kad pareiškėjui teisinės pasekmės, atsisakant nurašyti socialinio draudimo įmokas ir delspinigius, suėjus senaties terminui, sukėlė Fondo valdybos teritorinio skyriaus sprendimas, todėl Fondo valdybos teritorinis skyrius ir laikytinas atsakovu. SODROSF valdyba pareiškėjo skundą išnagrinėjo kaip išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucija.³⁵

Įstatymo retroaktyvaus taikymo problema. Mokesčių mokėtojui ginti savo teises taikant priverstinio išieškojimo senaties terminą trukdo įstatymų galiojimo laike problema. Susipažinus su mokesčių išieškojimą reglamentuojančiais teisės aktais, galima teigti, kad senesnės redakcijos įstatymai nenumatė priverstinio išieškojimo senaties termino taikymo. Tuo tarpu naujosios redakcijos teisės aktai nedetalizuoja, nuo kada šis terminas turi būti taikomas arba teisinis

³⁵ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2006 m. sausio 12 d. nutartis adm. b. UAB „Naujapilė“ v. SODROSFV (Nr. AS4-10-2006).

reglamentavimas yra aiškinamas dviprasmiškai. Todėl susiduriama su įstatymo galiojimo laike problema.

Senesnės redakcijos Mokesčių administravimo įstatymas nenumatė priverstinio išieškojimo senaties termino taikymo. Mokesčių administravimo įstatymo 29 str. 3 d. redakcijoje, galiojusioje iki 2001-09-01, buvo nustatyta, kad apskaičiuoto mokesčio sumokėjimo ir išieškojimo senaties terminas yra netaikomas, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis, kai mokestinė nepriemoka yra pripažįstama beviltiška. Vadinasi, mokestinės nepriemokos pripažinimas beviltiška buvo teisinis pagrindas taikyti išieškojimo senaties terminą. Mokesčių administravimo įstatymo 29 str. 7 d. numatyta, kad beviltiška pripažįstama ta mokesčio mokėtojo mokestinė nepriemoka, kurios neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kurią išieškoti netikslinga socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu, t.y. mokestinė nepriemoka pripažįstama beviltiška, jeigu yra šie pagrindai:

- 1) mirė mokesčio mokėtojas (fizinis asmuo), o nepriemokos išieškoti iš palikimo negalima; likviduotas mokesčio mokėtojas (juridinis asmuo);
- 2) bankrutuojančią įmonę sanuoja valstybė arba įmonei taikoma restruktūrizavimo procedūra ir valstybei perleidžiama atitinkama įmonės turto arba akcijų dalis ir dėl to įmonė atleidžiama nuo nepriemokos ar jos dalies arba su bankrutuojančia ar restruktūrizuojama įmone sudaroma taikos sutartis ir ji atleidžiama nuo nepriemokos dalies;
- 3) netikslinga išieškoti mokesčių ir baudų nepriemokas, susidariusias iki 1998 m. gruodžio 31 d., bei su šiomis mokesčių ir baudų nepriemokomis susijusius delspinigius, kadangi mokesčio mokėtojas Vyriausybės nustatyta tvarka už mokesčių ir baudų nepriemokas, susidariusias iki 1998 m. gruodžio 31 d., atsiskaitė akcijomis ir turtu arba šias mokesčių ir baudų nepriemokas sumokėjo, taip pat iki sprendimo pripažinti šias mokestines nepriemokas beviltiškomis yra sumokėjęs visus po 1998 m. gruodžio 31d. atsiradusius mokėtinus mokesčius;
- 4) netikslinga išieškoti nepriemoką, susidariusią iki 1999 m. gruodžio 31 d., tais atvejais ir tokio dydžio, kai ji pasibaigia įskaitant priešpriešinius mokesčio mokėtojo ir valstybės (savivaldybės) reikalavimus. Ši nuostata taikoma ir įskaitant nesumokėtą deklaruotą pridėtinės vertės mokestį, susidariusį už atliktus iki 1999 m. gruodžio 31 d. darbus, kuriuos numatyta finansuoti 2000 metais iš Privatizavimo fondo lėšų, bei mokesčio mokėtojo reikalavimus Privatizavimo fondui už atliktus iki 1999 m. gruodžio 31 d., bet neapmokėtus darbus.

Vadovaujantis minėto įstatymo 29 straipsnio 3 dalimi, ši taisyklė buvo taikoma ir priskaičiuotiems delspinigiams, baudoms, palūkanoms pagal mokestinės paskolos sutartis.³⁶ Vėliau, 2001-06-26 buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas, kuriuo buvo pakeista Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalis, nustatant, kad mokesčio išieškojimo senaties terminas yra 5 metai. Ši taisyklė taikoma ir priskaičiuotiems delspinigiams, baudoms, palūkanoms pagal mokestinės paskolos sutartis. Mokesčio išieškojimo senaties termino eigos sustabdymo, nutraukimo ir atnaujinimo pagrindus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Ši teisės norma įsigaliojo nuo 2001-09-01.³⁷

Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. vasario 8 d. nutartyje adm. b. S.L. personalinė įmonė „Ladaisa“ v. VMI (Nr. A15-771/2006) nagrinėjo administracinę bylą, kurioje pareiškėjas „Ladaisa“ manė, kad mokesčių administratorius papildomai priskaičiuotus mokesčius privalo nurašyti į beviltišką nepriemoką, nes suėjo priverstinio nepriemokos išieškojimo penkerių metų senaties terminas. Teismas konstatavo, kad Mokesčių administravimo įstatymo (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) 107 str. 1 d. nustatytas 5 metų mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo terminas, o pagal 107 str. 2 d. šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokestį atsiradimo dienos. Mokestinio ginčo santykių formavimosi metu galiojusiame Mokesčių administravimo įstatyme nebuvo numatyti jokie mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminai. Penkerių metų mokesčio išieškojimo senaties terminas buvo nustatytas 2001 m. birželio 26 d. įstatymu, pakeitus Mokesčių administravimo įstatymo 29 str. 3 d. Dėl šių priežasčių teisėjų kolegija sprendžia, kad pareiškėjo atžvilgiu priverstinio mokesčių ir su juo susijusių sumų išieškojimo senaties terminas turi būti skaičiuojamas nuo 2001 m. rugsėjo 1 d., tai yra nuo tos dienos, kai įsigaliojo įstatymas, nustatantis 5 metų mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo terminą. Vėliau, priėmus Mokesčių administravimo įstatymą (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija), jo 108 str. 1 d. 1 p. buvo įtvirtinta, kad mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senatis nutrūksta, kai stabdomas mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas padavus skundą kilusiam mokestiniam ginčui išnagrinėti. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 108 str. 2 d., tokiu būdu nutrūkus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminui, senatis prasideda iš naujo. Dėl šių motyvų teisėjų kolegija sprendžia, kad šioje byloje mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo terminas nėra praleistas.³⁸ Vadinasi, šioje nutartyje teismas priverstinio išieškojimo senaties termino taikymo pradžios momentą sieja su įstatymo įsigaliojimo momentu.

³⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (netekęs galios) // Valstybės žinios, 1995. Nr. 61-1525.

³⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (netekęs galios) // Valstybės žinios, 2001. Nr. 62-2211.

³⁸ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. vasario 8 d. nutartyje adm. b. S.L. personalinė įmonė „Ladaisa“ v. VMI, Nr. A15-771/2006.

Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. sausio 10 d. nutartyje adm. b. I. Ramalienės prekybos įmonė v. Marijampolės apskrities VMI (Nr. A2 - 707 – 06) nagrinėjo pareiškėjos skundą dėl mokesčio administratoriaus sprendimo, kuriuo buvo atsisakyta pripažinti mokestinę nepriemoką beviltiška, nes kaip nurodė pareiškėja, buvo suėjęs nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Teismas šioje byloje konstatavo, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 4 punktą mokestinė nepriemoka gali būti pripažinta beviltiška, kai yra suėjęs mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Pareiškėjas siekia, kad būtent šiuo pagrindu 1997 m. vasario 10 d. patikrinimo aktu jam apskaičiuota mokestinė nepriemoka būtų pripažinta beviltiška. Tačiau šiuo pagrindu pareiškėjo mokestinė nepriemoka negali būti pripažinta beviltiška, nes mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas dar nėra suėjęs. Tiek pagal Mokesčių administravimo įstatymo 107 straipsnio 1 dalį, tiek pagal iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalį nustatytas penkerių metų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Pareiškėjo mokestinė nepriemoka buvo nustatyta 1997 m. vasario 10 d. patikrinimo aktu. Pareiškėjas iš karto dėl šio patikrinimo akto pradėjo mokestinį ginčą, kuris, nagrinėjant jį ikiteismine tvarka bei vėliau teisme, tęsėsi iki bylos nutraukimo Marijampolės rajono apylinkės teismo 2002 m. birželio 13 d. nutartimi. Kadangi pagal iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo X skyriaus nuostatas skundų dėl mokesčio ginčo padavimas ikiteismine tvarka bei teismui stabdė priverstinį mokestinės nepriemokos išieškojimą, todėl mokesčių administratorius negalėjo priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką iš pareiškėjo, kol mokestinė byla nebuvo baigta (nebuvo nutraukta Marijampolės rajono apylinkės teismo 2002 m. birželio 13 d. nutartimi). Tik baigus mokestinę bylą, atsirado mokesčių administratoriaus teisė taikyti priverstinio išieškojimo priemones ir nuo mokestinės bylos baigimo turi būti skaičiuojamas penkerių metų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Kadangi mokestinė byla, kaip minėta, buvo baigta Marijampolės rajono apylinkės teismo 2002 m. birželio 13 d. nutartimi, todėl akivaizdu, kad senaties terminas šiuo atveju nėra suėjęs.³⁹

Praktikoje galima situacija, kuomet nagrinėjant bylą teisme, Mokesčių administravimo įstatymo redakcija yra pakeičiama, numatant naują mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdą – priverstinio išieškojimo senaties termino taikymą. *Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2004 m. lapkričio 29 d. nutartyje A. Martinkaus II v. Klaipėdos apskrities VMI (Nr. A¹⁵ – 976/2004)* konstatavo, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalies redakcijoje, galiojusioje iki 2001-09-21, buvo nustatyta, kad apskaičiuoto

³⁹ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. sausio 10 d. nutartyje adm. b. I. Ramalienės prekybos įmonė v. Marijampolės apskrities VMI (Nr. A2 - 707 – 06).

mokesčio sumokėjimo ir išieškojimo senaties terminas yra netaikomas, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis, kai mokestinė nepriemoka yra pripažįstama beviltiška. Vadovaujantis minėto įstatymo 29 straipsnio 3 dalimi, ši taisyklė buvo taikoma ir priskaičiuotiems delspinigiams, baudoms, palūkanoms pagal mokestinės paskolos sutartis. Vėliau, 2001-06-29 buvo priimtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-394, kuriuo buvo pakeista Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalis, nustatant, kad mokesčio išieškojimo senaties terminas yra 5 metai.

Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos įstatymo 5 straipsnyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikos įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir "Valstybės žiniuose" paskelbia Respublikos Prezidentas, jeigu pačiuose įstatymuose nenustatyta vėlesnė įsigaliojimo data. Minėto Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo, paskelbto "Valstybės žiniuose" 2001 - 07 - 18, 41 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad šis įstatymas įsigalioja nuo 2001 09 01. Šiame įstatyme nenustatyta išimčių dėl Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalies nuostatos, numatančios mokesčio išieškojimo senaties terminą, įsigaliojimo. Nei aukščiau nurodytas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas, nei kiti Lietuvos Respublikos įstatymai nenumatė minėtos nuostatos retroaktyvaus taikymo. Todėl Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalis, įtvirtinanti materialinės teisės normą dėl mokesčio išieškojimo senaties termino, laikytina įsigaliojusia nuo 2001-09-01 ir negali būti taikoma retroaktyviai. Taigi, iki minėto 2001-06-29 įstatymo Nr. IX-394 įsigaliojimo mokesčio administratoriaus teisė išieškoti mokesčius, delspinigius ir kitas įmokas iš mokesčio mokėtojo turto nebuvo ribojama jokiais terminais.

Mokesčio išieškojimo senaties terminas buvo nustatytas siekiant užtikrinti tam tikrą stabilumą mokesčių administravimo srityje ir mokesčių administravimo efektyvumą, kad mokesčio administratorius galėtų tinkamai realizuoti jam suteiktą teisę išieškoti nesumokėtus mokesčius iš mokesčio mokėtojo turto, o mokesčio mokėtojas būtų apsaugotas nuo užsitęsios mokesčių išieškojimo procedūros, t.y. mokesčio išieškojimo senaties termino institutas nustatytas tiek mokesčio mokėtojo, tiek mokesčio administratoriaus interesais. Kaip jau buvo minėta, iki 2001-06-29 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. IX-394 įsigaliojimo mokesčio išieškojimo senaties terminas nebuvo taikomas. Todėl, atsižvelgiant į nurodytus argumentus, darytina išvada, kad iki 2001 06 29 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. IX-394 įsigaliojimo apskaičiuotų ir nesumokėtų mokesčių išieškojimo senaties terminai turi būti skaičiuojami nuo šio įstatymo įsigaliojimo, t.y. nuo 2001 metų rugsėjo 1 dienos.

Pareiškėjo atžvilgiu patikrinimo aktas buvo surašytas 1999 m. vasario 3 dieną ir akte buvo nurodyta pareiškėjui per 20 dienų sumokėti nustatytą mokestinę nepriemoką. Pareiškėjas geranoriškai šių sumų nesumokėjo, tai konstatuojama, kad mokesčių administratorius įgijo priverstinio išieškojimo teisę 1999 m. vasario 24 dieną ir jis iki senaties termino pabaigos turėjo ir galėjo šią teisę tinkamai realizuoti.

Mokesčių administratorius realizuodamas įgytą priverstinio išieškojimo teisę, pradėjo realizuoti 2004-02-17 dieną priimdamas sprendimą Nr. 24.74-12/4 dėl priverstinio mokestinės nepriemokos ir su tuo susijusių sumų išieškojimo. Šis sprendimas buvo priimtas nepažeidžiant įstatymo numatytų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminų.

Dėl šių motyvų, teisėjų kolegija sprendžia, kad mokesčių administratorius nustatęs mokestinę nepriemoką ir nurodęs mokesčių mokėtojui sumokėti mokesčius ir su jais susijusias sumas, jei mokesčių mokėtojas to nepadaro, tai mokesčių administratorius turi teisę imtis represinių priemonių priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką ir ši teisė egzistuoja, tol kol nesuėjo mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties terminas. Mokesčių administratorius įgytą teisę į priverstinį mokestinės nepriemokos išieškojimą realizavo tinkamai, tai yra 2004-02-17 dieną priėmė sprendimą Nr. 24.74-12/4 dėl priverstinio mokestinės nepriemokos ir su tuo susijusių sumų išieškojimo. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminą skaičiuojant nuo 2001 metų rugsėjo 1 dienos, konstatuotina, kad šis senaties terminas nebuvo pažeistas.

Nagrinėjant šią bylą pirmos instancijos teisme buvo priimtas naujas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX 2112, kuriuo buvo pakeistas mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties teisinis reglamentavimas. MAĮ 107 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas yra 5 metai. Šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokestį atsiradimo dienos. Tačiau MAĮ 107 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad pradėjus mokestinės nepriemokos išieškojimo procedūras, jos užbaigiamos nepaisant to, jog jų vykdymo metu pasibaigia mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas. Šioje situacijoje turi būti taikoma 2004 m. balandžio 13 dienos MAĮ Nr. IX 2112 107 straipsnio 5 dalies nuostata, kad pradėjus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūras, jos užbaigiamos nepaisant to, jog jų vykdymo metu pasibaigia mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas.⁴⁰

Šiandien galiojančios redakcijos Mokesčių administravimo įstatymo 107 str. numato, kad mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas yra 5 metai, kuris

⁴⁰ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2004 m. lapkričio 29 d. nutartis adm. b. A. Martinkaus II v. Klaipėdos apskrities VMI (Nr. A¹⁵ – 976/2004).

pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokestį atsiradimo dienos. Šiuo atveju svarbu atsakyti į klausimą, ar ši teisės norma bus taikoma tiems mokestiniams teisiniams santykiams, susiklosčiusiems tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus iki šio įstatymo įsigaliojimo, ar ne. Kaip vertinti šio įstatymo nuostatą, kad senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokestį atsiradimo dienos, t.y. ar apskritai, kai mokesčių administratorius tokią teisę įgijo, ar kai jis tokią teisę įgijo šio įstatymo galiojimo metu?

Teisės teorija ir teisės tradicijos leidžia daryti išvadą, kad teisinio reguliavimo srityje egzistuoja bendra taisyklė: įstatymas atgal negalioja. Tai reiškia, kad norminiai aktai paprastai netaikomi tiems faktams ir teisinėms pasekmėms, kurie atsirado iki šių norminių aktų įsigaliojimo.⁴¹ Teisiniai santykiai atsiranda tik galiojančio įstatymo nustatytais pagrindais.

Įstatymų leidyboje atgal galiojančių įstatymo normų priėmimas yra išimtis. Tai įvyksta, kai apie įstatymo galiojimą atgal yra nurodyta pačiame įstatyme arba kai priimami įstatymai, panaikinantys veikos baudžiamumą ar administracinę atsakomybę arba švelninantys bausmę ar administracinę nuobaudą. Kitose teisės srityse retroaktyvaus (atgal galiojančio) įstatymo priėmimas gali neigiamai atsiliiepti asmenų teisėms. Retroaktyvus įstatymas įsibrauna į anksčiau galiojusio įstatymo reguliavimo sferą ir pakeičia ankstesnio įstatymo nustatytas asmenų teises ir pareigas. Dėl to atsiranda teisinės pasekmės, kurios gali būti palankios vienai šaliai, bet nepalankios kitai. Taigi klaidinga būtų manyti, kad asmens padėtį gerinantis įstatymas (išskyrus baudžiamąją ir administracinę atsakomybę) visada galioja atgal, nes privatinėje teisėje, pagerinus vienos teisinio santykio šalies padėtį, kitos šalies padėtis gali pablogėti.⁴²

Taigi, viešajai teisei priskirtinose teisės šakose galioja *švelnesnio įstatymo atgalinio galiojimo principas*. Mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino įvedimas – mokesčio mokėtojo padėtį neabejotinai lengvinantis institutas, todėl galima teigti, kad Mokesčio administravimo įstatymo (2001-06-26 redakcija Nr. IX-394), įsigaliojusio 2001-09-01, nuostatos, susijusios su mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino nustatymu, yra švelninančio pobūdžio, kas suponuoja šių įstatymo nuostatų retroaktyvų taikymą tiems mokestiniams teisiniams santykiams, kurie susiformavo iki šio įstatymo įsigaliojimo, bet kurie įstatymo galiojimo metu dar nebuvo pasibaigę.

⁴¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. kovo 16 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. lapkričio 23 d. nutarimo Nr. 872 "Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1992 m. spalio 16 d. nutarimo Nr. 773 dalinio pakeitimo" atitikimo Įmonių įstatymo 14 straipsnio antrajai daliai ir įstatymui "Dėl Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos" // Valstybės žinios, 1994. Nr. 22-366.

⁴² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. balandžio 21 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Santuokos ir šeimos kodekso 6 straipsnio antrosios dalies, 11 straipsnio ir 12 straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai" // Valstybės žinios, 1994. Nr. 31-562.

Vienas iš apmokestinimo taikymo principų yra *teisingumo ir visuotino privalomumo* (Mokesčių administravimo įstatymo 8 str.), kuris nustato, kad mokesčio administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Teisingumo principo ir aukščiau minėtųjų kriterijų taikymas taip pat apima retroaktyvų mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino taikymą.

Vertinant mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino retrospektyvaus galiojimo klausimą, reikėtų įvertinti ir *įstatymų leidėjo tikslą*, priimant atitinkamas Mokesčių administravimo įstatymo (2001-06-26 įstatymo Nr. IX-394 redakcijos) pataisas. Šis tikslas – sukurti efektyvų mokesčių administravimo mechanizmą, kai mokesčių administratoriaus operatyviai vykdo savo funkcijas. Vadinasi, priėmus minėtąsias įstatymo pataisas, buvo įteisinti ir atitinkami mokesčių politikos pokyčiai mokesčių administravimo srityje, kas pakeitė teisės pagrindus besiklostančius mokestinius teisinius santykius ir, logiška, turėjo pakeisti tuo metu vykusią (egzistavusią) mokestinių teisinių santykių turinį.

Be to, ir iki 2004-05-01 galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo, ir šiuo metu galiojančio įstatymo 3 str. numato, kad visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

Todėl darytina išvada, kad Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, susijusios su mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino taikymu turėtų būti taikomos ir tiems mokestiniams teisiniams santykiams, kurie susiformavo iki 2001-09-01, tačiau kurie 2001-09-01 dar nebuvo pasibaigę (mokesčio mokėtojas dar nebuvo sumokėjęs mokestinės nepriemokos, o mokesčių administratorius šios mokestinės nepriemokos dar nebuvo išieškojęs).

Priverstinio išieškojimo senaties termino galimo taikymo praktikoje sutinkamas įdomus atvejis, kuomet pareiškėjas kreipėsi į teismą, skųsdamas VMI teritorinio skyriaus veiksmus atsisakant taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą. Vienas iš principų, kuriais rėmėsi pareiškėjas yra švelnesnio įstatymo galiojimo atgal principas. Kauno apygardos administracinis teismas 2005 m. vasario 7 d. sprendimu pareiškėjo skundą atmetė. Teismas nurodė, kad MAĮ 29 str. 3 d. redakcijoje, galiojusioje iki 2001-09-01, buvo nustatyta, kad apskaičiuoto mokesčio sumokėjimo ir išieškojimo senaties terminas yra netaikomas, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis, kai mokestinė nepriemoka yra pripažįstama beviltiška. Vadovaujantis minėto įstatymo 29 str. 3 d., ši taisyklė buvo taikoma ir nesumokėtiems deklaruotiems mokesčiams. Tačiau 2001-06-29 buvo priimtas MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. DC-394, kuriuo buvo pakeista MAĮ 29 str. 3 d. nustatant, kad mokesčio išieškojimo senaties terminas yra 5 metai. Minėtas įstatymas įsigaliojo nuo 2001-09-01 ir negali būti taikomas retroaktyviai. Taigi, apskaičiuotų ir nesumokėtų mokesčių išieškojimo senaties terminai turi būti skaičiuojami nuo 2001-09-01. Iš bylos medžiagos matyti, kad 84822 Lt mokestinė nepriemoka dėl išieškų nukreipimo į turtą buvo

nustatyta 1998-03-17 sprendimu Nr. 98-08/023 ir 1999-03-18 sprendimu Nr. 99-08/118, kurie 2001-02-22 ginčijamu sprendimu Nr. 01-08/23 buvo panaikinti ir priimtas naujas sprendimas dėl deklaruotos 84822 Lt mokesčių sumos išieškojimo. Taigi, minėtos sumos buvo apskaičiuotos iki MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. IX-394, nustačiusio 5 metų mokesčio išieškojimo senaties terminą, įsigaliojimo, todėl aukščiau nurodytų sumų išieškojimo senaties terminas turi būti skaičiuojamas nuo šio įstatymo įsigaliojimo, t. y. nuo 2001-09-01. Taigi, iki skundžiamo sprendimo priėmimo minėtos mokesčių nepriemokų išieškojimo senaties terminas nebuvo pasibaigęs.

Tačiau pareiškėjui apskundus šį teismo sprendimą apeliacine tvarka Lietuvos Vyriausiajam Administraciniam Teismui, vėliau pareiškėjo atstovas atsisakė nuo savo apeliacinio skundo, nes mokesčių administratorius patenkino jo reikalavimą. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas pareiškėjo atstovo atsisakymą nuo apeliacinio skundo priėmė.⁴³

Tai, kad mokesčių administratorius patenkino mokesčio mokėtojo reikalavimą, tikėtina, sudarydami taikos sutartį, rodo, jog mokesčių mokėtojo reikalavimas buvo pagrįstas. Tačiau šis ginčas nebuvo galutinai išspręstas apeliacine tvarka ir būtent dėl to pirmosios instancijos teismo sprendimas įsiteisėjo, kuriuos mokesčio mokėtojo reikalavimas buvo pripažintas neteisėtu ir nepagrįstu. Beje, ir kitose jau nagrinėtose Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo nutartyje buvo pasisakyta analogiškai, jog Mokesčių administravimo įstatymo 29 str. 3 d. redakcija, galiojusi iki 2001-09-01, neturi retroaktyvaus taikymo.

Gana sudėtinga situacija teisės normos aiškinimo prasme yra būdinga Sodros įstatymo raidai. Šiuo aspektu tikslinga apžvelgti tris Sodros įstatymo redakcijas, skirtingai reglamentavusias priverstinio išieškojimo senaties terminą, t.y. galiojusią iki 1997-07-15, nuo 1997-07-16 ir nuo 2005-01-01.

Sodros įstatymo, galiojusio iki 1997-07-15 (Nr. I-1545, 1996.09.25, Valstybės žinios, 1996. Nr. 98-2232 (1996.10.11)), 38 str. 4 d. numatė, kad valstybinio socialinio draudimo fondui laiku nesumokėtos draudėjų ir jų draudžiamų asmenų įmokos, delspinigiai ir baudos išieškomos ne ginčo tvarka, bet už ne ilgesnį kaip paskutinių dviejų metų laikotarpį. Aiškiai ir nedviprasmiškai šios redakcijos Sodros įstatymas nenumatė priverstinio išieškojimo senaties termino, t.y. šio dviejų metų laikotarpio įstatymas aiškiai neįvardijo kaip priverstinio išieškojimo senaties termino, kas būdinga šiandieninės redakcijos Sodros įstatymui.

Siekiant išaiškinti tuometinę įstatymų leidėjo valią, būtina analizuoti Sodros įstatymą sistemiskai. Sodros įstatymo (galiojusio iki 1997-07-15) 44 str. įtvirtina draudėjų pareigas. Čia

⁴³ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2005 m. birželio 15 d. nutartis adm. b. D. Čaplinskas v. Kauno apskrities VMI (Nr. A¹⁵ - 614 / 2005).

numatoma, kad draudėjai yra atsakingi už teisingą ir laiku atliekamą valstybinio socialinio draudimo įmokų *priskaičiavimą* ir įmokėjimą į valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą.

Sodros įstatymo 45 str. suteikia Sodros įstaigoms teisę į kontrolę, tačiau nenumato teisės priskaičiuoti ar kitaip perskaičiuoti nesumokėtų įmokų, delspinigių ir baudų bei šių veiksmų atlikimo nesieja su jokiais terminais. Sodros įstatymo 45 str. numato, kad Fondo valdybos direktorius ir jo pavaduotojai, teritorinių skyrių vedėjai ir jų pavaduotojai turi teisę *išieškoti* ne ginčo tvarka iš įmonių sąskaitų komerciniuose bankuose laiku nesumokėtas valstybinio socialinio draudimo įmokas bei netesybas. Vadinasi, įstatymų leidėjas, suteikdamas mokesčių administratoriui, t.y. Sodros įstaigų pareigūnams teisę kontroliuoti tinkamą ir savalaikį įmokų ir netesybų mokėjimą, suteikia teisę ne įmokas ir netesybas priskaičiuoti (Sodros įstatymo 44 str.), o jas *išieškoti ne ginčo tvarka* (Sodros įstatymo 45 str.), kartu numatydamas tokio išieškojimo senaties terminą – ne už ilgesnį kaip paskutinių dviejų metų laikotarpį (Sodros įstatymo 38 str. 4 d.).

Sodros įstatymo 44 ir 45 str. yra tiesiogiai susiję su 38 str., kuris numato įmokų, delspinigių ir baudų *išieškojimo* ne ginčo tvarka terminą – ne už ilgesnį kaip paskutinių dviejų metų laikotarpį. Sodros įstatymo 38 str. 4 d. nenumato įmokų ir netesybų priskaičiavimo termino, o konkrečiai įvardija, kad įmokos ir netesybos *išieškomos* ne ginčo tvarka už ne ilgesnį kaip paskutinių dviejų metų laikotarpį.

Siekiant tinkamai aiškinti Sodros įstatymo 38 str., derėtų atkreipti dėmesį į jo pavadinimą – „Atsakomybė už įmokų mokėjimo teisingumą“. Mokesčių administravimo teisiniams santykiams būdinga tai, kad abi jo šalys – šiuo atveju – draudėjas ir mokesčių administratorius, turi tam tikrą teisių ir pareigų. Už tinkamą ir savalaikį įmokų ir netesybų priskaičiavimą, sumokėjimą ir išieškojimą yra atsakingos abi šio teisinio santykio šalys. Štai Sodros įstatymo 38 str. 1 d. numato atsakomybę draudėjams, t.y. už pavėluotai pervestas įmokas mokamas 0,2 procento delspinigių už kiekvieną pavėluotą dieną; Sodros įstatymo 38 str. 3 d. numato pagrindą skirti baudą draudėjui. Tačiau Sodros įstatymo 38 str. 4 d. numato atsakomybę mokesčių administratoriui dėl laiku neišieškotų įmokų ir netesybų, uždrausdamas laiku nesumokėtas įmokas, delspinigius ir baudas išieškoti ne ginčo tvarka už ne ilgesnį kaip paskutinių dviejų metų laikotarpį.

Nors Sodros įstatymas atskiru straipsniu tiesiogiai neįvardijo „įmokų, delspinigių ir baudų *išieškojimo senaties termino*“, tačiau Sodros įstatymo minėtų normų analizė leidžia daryti išvadą, kad būtent Sodros įstatymo 38 str. 4 d. yra įtvirtintas įmokų, delspinigių ir baudų išieškojimo senaties terminas, kuriuo gali remtis draudėjas. Sodros įstatymo, galiojusio iki 1997-07-15 (Nr. VIII-361, 1997.07.01, Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1651 (1997.07.16)), 38 str. numato atsakomybę už įmokų mokėjimo teisingumą; 38 str. 7 d. numato, kad apskaičiuotos, bet į

Fondą nesumokėtos draudėjų ir draudžiamų asmenų įmokos, delspinigiai ir baudos išieškomi ne ginčo tvarka *netaikant senaties termino*. Pirmiausia sumokamos privalomosios įmokos, po to – baudos, o vėliausiai – delspinigiai. Apskaičiuoti arba perskaičiuoti galima ne daugiau kaip penkerių praėjusių kalendorinių metų Fondui priklausančias įmokas.

Sodros įstatymo (galiojusio 1997-07-16) 38 str. 7 d. aiškiai numatė, kad įmokos ir netesybos išieškomos ne ginčo tvarka *netaikant senaties termino*. Taip įstatymų leidėjas pakeitė Sodros įstatymo (galiojusio iki 1997-07-15) 38 str. 4 d. nuostatą, numačiusią išieškojimo senaties terminą. Kartu Sodros (galiojusio 1997-07-16) 38 str. 7 d. buvo įtvirtinta nauja nuostata, leidžianti apskaičiuoti arba perskaičiuoti penkerių praėjusių kalendorių metų Fondui priklausančias įmokas. Ši nuostata nėra susijusi su Sodros įst. (galiojusio iki 1997-07-15) 38 str. 4 d. numatytu dviejų metų išieškojimo terminu, nes, visų pirma, šis penkerių metų termino ribose leidžiama *apskaičiuoti arba perskaičiuoti* įmokas, o dviejų metų terminas buvo siejamas su *išieškojimu*, o ne perskaičiavimu ar apskaičiavimu; visų antra, penkerių metų termino ribose leidžiama apskaičiuoti arba perskaičiuoti *tik įmokas*, o dviejų metų terminas buvo siejamas ne tik su *įmoku*, bet ir su *netesybų* išieškojimu; visų trečia, įmokas apskaičiuoti arba perskaičiuoti penkerių metų ribose buvo leidžiama *draudėjams*, o įmokų ir netesybų išieškojimo senaties terminą privalėjo taikyti *mokesčio administratorius*. Taigi, šie penkerių ir dviejų metų terminai tarpusavyje nėra susiję.

Nuo 2005-01-01 įsigaliojo naujosios redakcijos Sodros įstatymas, kurio 16 str. reglamentuoja atsakomybę už ne laiku ir neteisingą socialinio draudimo įmokų mokėjimą. Sodros įst. 16 str. 7 d. numato, kad į Fondą nesumokėtų draudėjų ir apdraustųjų asmenų socialinio draudimo įmokų ir apskaičiuotų delspinigių bei baudų *išieškojimo senaties terminas yra 5 metai*. Socialinio draudimo įmokų priverstinio išieškojimo senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti socialinio draudimo įmokas atsiradimo dienos. Suėjus socialinio draudimo įmokų priverstinio išieškojimo senaties terminui, pasibaigia ir delspinigių bei baudų priverstinio išieškojimo senaties terminas. Sodros įst. 16 str. 8 d. numatė, kad socialinio draudimo įmokos gali būti *tikslinamos* už ne didesnę kaip 5 metų laikotarpį nuo draudėjo kreipimosi datos. Draudėjas, prieš pateikdamas patikslintas apyskaitas (ataskaitas) ir informaciją apie draudžiamųjų asmenų didesnes pajamas už praėjusį laikotarpį, privalo sumokėti į Fondą trūkstamas socialinio draudimo įmokas ir delspinigius pagal tuo laikotarpiu galiojusius dydžius.

Taigi, matyti, kad Sodros įst. (įsigaliojusio 2005-01-01) 16 str. 7 d. grąžina galioti Sodros įst. (galiojusio iki 1997-07-15) 38 str. 4 d. numatytą, bet ilgesnį išieškojimo senaties terminą. Kartu Sodros įst. (įsigaliojusio 2005-01-01) 16 str. 8 d. detalizuoja, kad tik įmokos gali būti *tikslinamos* už ne didesnę kaip 5 metų laikotarpį. Analogišką nuostatą numatė Sodros įst.

(galiojusio 1997-07-16) 38 str. 7 d. – tik 5 metų fondui priklausančios įmokos gali būti apskaičiuotas arba perskaičiuotas (t.y. tikslinamos).

Tačiau *Klaipėdos apygardos administracinis teismas 2005 m. liepos 29 d. sprendime adm. b. UAB „Baltijos žuvys“ v. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Klaipėdos skyrius (Nr. I-950-18/2005)* konstatavo, kad šia teisės norma nustatytas ne draudžiamų asmenų įmokų, delspinigių ir baudų išieškojimo senaties terminas, o laikas, už kurį mokesčių administratorius gali priskaičiuoti nesumokėtas įmokas, delspinigius ir baudas.⁴⁴ Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas paliko nepakeistą šio teismo sprendimą.

Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių 113 p. numato, kad suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui, socialinio draudimo įmokos, delspinigiai ir baudos nurašomi Fondo valdybos nustatyta tvarka. Šiuo atveju Sodros įstatymo 16 str. 7 d. nuostata pabrėžia, kad suėjus išieškojimo senaties terminui, pasibaigia mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti. Minėtųjų taisyklių 113 p. numato, kad suėjus išieškojimo senaties terminui, įsiskolinimas yra nurašomas Fondo valdybos nustatyta tvarka.

Kartu Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių 113 p. nurodo, kaip turi būti skaičiuojamas priverstinio išieškojimo senaties terminas: socialinio draudimo įmokų priverstinio išieškojimo senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti socialinio draudimo įmokas atsiradimo dienos. Suėjus socialinio draudimo įmokų priverstinio išieškojimo senaties terminui, pasibaigia ir delspinigių bei baudų priverstinio išieškojimo senaties terminas. Suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui, socialinio draudimo įmokos, delspinigiai ir baudos nurašomi Fondo valdybos nustatyta tvarka. Socialinio draudimo įmokos gali būti tikslinamos už ne didesnę kaip 5 metų laikotarpį nuo draudėjo kreipimosi datos. *Šis terminas taikomas įvykiams, atsiradusiems po Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 171-6295) įsigaliojimo. Įvykiams, buvusiems iki šio įstatymo įsigaliojimo, taikomi tuo metu galioję terminai.*⁴⁵ Aiškinant gramatiniu būdu, manytina, jog šiame Taisyklių 113 punkte yra įtvirtinti du terminai, t.y. priverstinio išieškojimo senaties terminas ir socialinio draudimo įmokų tikslinimo terminas. Būtent pastarasis terminas yra taikomas įvykiams, atsiradusiems po Sodros įstatymo pakeitimo įstatymo. Kartu paskutinis šio punkto sakinytis yra taikomas būtent socialinio draudimo įmokų tikslinimo terminui.

⁴⁴ Klaipėdos apygardos administracinio teismo 2005 m. liepos 29 d. sprendimas adm. b. UAB „Baltijos žuvys“ v. SODROSFV Klaipėdos skyrius (Nr. I-950-18/2005).

⁴⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2005. Nr. 75-2725.

Tačiau Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas 2006 m. spalio 13 d. nutartyje *adm. b. D. Dainienės individuali įmonė v. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Vilniaus skyrius (Nr. A⁶-975/2006)* paneigė tokį Sodros įstatymo ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių 113 p. aiškinimą. Šioje nutartyje teismas konstatavo, kad Sodros įstatymo 16 str. „Atsakomybė už ne laiku ir neteisingą socialinio draudimo įmokų mokėjimą“ 7 dalis įsigaliojo 2005 m. sausio 1 d. Pagal Sodros įstatymo 16 str. 7 d. įtvirtintą taisyklę praėjus 5 metų terminui nuo teisės priverstinai išieškoti socialinio draudimo įmokas dienos išnyksta draudėjo pareiga mokėti įmokas ir tuo pačiu – kompetetingų institucijų teisė priverstinai šias įmokas išieškoti. Taigi ši teisės norma pakeičia subjektines asmenų teises ir pareigas, kitaip tariant, tai yra materialinė teisės norma. Pagal bendrąją materialinių teisės normų galiojimo laiką taisyklę, jos yra taikomos tiems teisiniams santykiams, kurie atsirado jų galiojimo metu, jeigu įstatymų leidėjas nenustato kitaip.

Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos įstatymo 5 straipsnyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikos įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir „Valstybės žiniuose“ paskelbia Respublikos Prezidentas, jeigu pačiuose įstatymuose nenustatyta vėlesnė įsigaliojimo data. Minėtame Sodros įstatymo pakeitimo įstatyme, paskelbto „Valstybės žiniuose“ 2004-11-26, nustatyta, kad šis įstatymas įsigalioja nuo 2005-01-01. Šiame įstatyme nenustatyta išimčių dėl Sodros įstatymo 16 str. 7 d. įtvirtintos nuostatos, numatančios mokesčio išieškojimo senaties terminą, įsigaliojimo. Kadangi nei aukščiau nurodytas Sodros įstatymo pakeitimo įstatymas, nei kiti Lietuvos Respublikos įstatymai nenumato minėtos nuostatos retroaktyvaus taikymo, Sodros 16 str. 7 d., įtvirtinanti materialinės teisės normą dėl mokesčio išieškojimo senaties termino, laikytina įsigaliojusia nuo 2005-01-01 ir negali būti taikoma retroaktyviai.

Teismas taip pat konstatavo, kad Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių 113 p. kaip poįstatyminė teisės norma visiškai atitinka įstatyminių reglamentavimų. Nurodytų teisės normų visuma patvirtina, kad pareiškėjos nesumokėtų valstybinio socialinio draudimo įmokų ir delspinigių išieškojimo senaties terminas prasidėjo 2005 m. sausio 1 d., todėl darytina išvada, kad jos reikalavimas pripažinti, jog šis terminas yra pasibaigęs, nepagrįstas.

Įstatymų galiojimo laiką išimtis *lex benignior retro agit* taikoma tik baudžiamąją atsakomybę reglamentuojantiems įstatymams. Administracinė atsakomybė pagal savo prigimtį laikytina tam tikra baudžiamosios atsakomybės už lengvesnius teisės pažeidimus rūšimi, todėl švelninančių atsakomybę įstatymų galiojimo atgal taisyklė administracinę atsakomybę reglamentuojantiems įstatymams taikoma. Kartu pažymėtina, kad ginčo teisiniai santykiai ir jiems taikytinos teisės normos nėra administracinės atsakomybės teisiniai santykiai ir

administracinę atsakomybę reglamentuojantys teisės aktai. Pareiškėja ginčija nesumokėtų socialinio draudimo įmokų išieškojimo teisėtumą. Pareiga mokėti socialinio draudimo įmokas yra nustatyta įstatymu ir yra skirta užtikrinti valstybinio socialinio draudimo kaip valstybės socialinės apsaugos sistemos dalies funkcionavimą, ir niekaip nėra susijusi su administraciniais teisės pažeidimais ir už juos taikomomis sankcijomis. Net ir delspinigiai yra netesybų už pavėluotai mokamas įmokas forma, o ne administracinė sankcija. Nurodytų aplinkybių pagrindu teisėjų kolegija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju *lex benignior retro agit* taisyklė negali būti taikoma.⁴⁶

Taigi, mokesčių mokėtojas gali remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu tik tada, jeigu senaties terminas buvo pradėtas skaičiuoti įsigaliojus šį terminą įtvirtinusiame įstatyme. Atsižvelgiant į tai, kad įstatymas atgal negalioja, o Sodros įstatymas nėra laikomas atsakomybę švelninančiu įstatymu, mokesčių mokėtojas priverstinio išieškojimo senaties terminu pagal galiojančią Sodros įstatymą galės remtis tik 2010 m. sausio 1 d.

3.1.3. Senaties termino taikymas vykdymo procese

Mokesčių administratorius savo teisę priverstinai išieškoti įsiskolinimą gali įgyvendinti įvairiais įstatyme numatytais būdais. Štai Mokesčių administravimo įstatymo 106 str. numato, kad mokestinė nepriemoka priverstinai gali būti išieškoma:

- 1) duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos. Šis nurodymas vykdomas šio Įstatymo 63 straipsnyje nustatyta tvarka;
- 2) pateikiant laiduotojui arba garantui reikalavimą įvykdyti mokesčių mokėtojo prievolę ir už mokesčių mokėtoją sumokėti mokestinę nepriemoką (jeigu mokestinės prievolės įvykdymas užtikrintas laidavimu arba garantija);
- 3) duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš laiduotojo arba garanto sąskaitos, jeigu laiduotojas arba garantas nevykdo šio straipsnio 2 punkto reikalavimo. Šis nurodymas vykdomas šio Įstatymo 63 straipsnyje nustatyta tvarka;
- 4) *priimant sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto. Šį sprendimą vykdo antstoliai Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka.*

Sodros įstatymo 17 str. numato, kad Fondo valdybos teritoriniai skyriai įmokų, delspinigių, baudų išieškojimą gali perduoti antstoliams. Taigi, šiuo atveju mokesčių mokėtojas

⁴⁶ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2006 m. spalio 13 d. nutartis adm. b. D. Dainienės individuali įmonė v. SODROSFV Vilniaus skyrius (Nr. A⁶-975/2006).

savo teises gali ginti ne tik Mokesčių administravimo įstatymo, Sodros įstatymo, bet ir CPK pagrindu.

Svarbu pabrėžti, kad ši Mokesčių administravimo ir Sodros įstatymuose numatyta galimybė perduoti mokesčių mokėtojo išsiskolinimo priverstinį išieškojimą antstoliams, atitinka CPK teisinį reglamentavimą. CPK 587 str. 4 d. numato, kad antstolis vykdo institucijų ir pareigūnų sprendimus, kurių vykdymą civilinio proceso tvarka nustato įstatymai. Šie sprendimai yra laikomi vykdytiniais dokumentais. Todėl, pavyzdžiui, Fondo valdybos Vilniaus miesto skyriaus sprendimas „Dėl priverstinio išieškojimo į valstybės biudžetą ne ginčo tvarka“ yra laikytinas civilinio proceso tvarka vykdytinu dokumentu.

CPK 629 str. 1 d. 4 p. numato, kad vykdomoji byla yra nutraukiama, jeigu šiam išieškojimui pasibaigė įstatymų nustatytas išieškojimo senaties terminas.⁴⁷ Taigi, mokesčių mokėtojas kaip skolininkas vykdymo procese turi teisę, vadovaudamasis CPK 643 str. 6 p., pareikšti prašymą nutraukti vykdomąją bylą išieškojimo atžvilgiu suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui. Tačiau šiuo atveju toks prašymas turėtų būti grindžiamas materialinės teisės normomis, t.y. Mokesčių administravimo ar Sodros įstatymo normomis.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija 2006 m. birželio 7 d. nutartyje c.b. D. Dainienės individuali įmonė v. antstolis V. Stunguryš (Nr. 3K-3-389/2006) konstatavo, kad teisinis pagrindas pradėti vykdymo veiksmus išieškotojo Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos iniciatyva antstoliui buvo pateiktas išieškotojo 2000 m. spalio 5 d. sprendimas dėl išieškojimo iš D. Dainienės PĮ 3478 Lt išsiskolinimo Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos biudžetui ne ginčo tvarka. Pagal CPK 625 straipsnį vykdomąjį dokumentą vykdantis antstolis CPK nustatyta tvarka savo iniciatyva arba vykdymo proceso dalyvių prašymu gali savo patvarkymu vykdymo veiksmus atidėti arba vykdomąją bylą sustabdyti. Kadangi skolininkė D. Dainienės PĮ 2001 m. rugpjūčio 27 d. kreipėsi į išieškotoją Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Vilniaus skyrių dėl šios įmonės išregistravimo supaprastinta tvarka, o išieškotojas 2001 m. rugsėjo 11 d. pateikė prašymą sustabdyti vykdomąją bylą, tai teismo antstolė 2001 m. rugsėjo 12 d. patvarkymu vykdomąją bylą sustabdė. Valstybinės mokesčių inspekcijos Vilniaus skyrius 2004 m. vasario 10 d. išieškotojui pateikė informaciją apie tai, kad D. Dainienės PĮ netaikoma supaprastinta išregistravimo procedūra, dėl to išieškotojo prašymu lėšų išieškojimas buvo atnaujintas. Išieškotojui ir skolininkei sudarius 2005 m. balandžio 21 d. taikos sutartį, antstolis 2005 m. rugpjūčio 25 d. patvarkymu vėl sustabdė vykdomąją bylą. Šioje civilinėje byloje teismai įvertino antstolio veiksmus, pripažindami juos pagrįstais ir teisėtais.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios, 2002. Nr. 36 – 1340.

Kasacinio teismo teisėjų kolegija pažymi, kad CPK 626 straipsnio 1 dalies 7 punkte nustatytas įpareigojimas antstoliui sustabdyti vykdomąją bylą, kai antstolis gauna išieškotojo ir skolininko sudarytą taikos sutartį (privalomasis vykdomosios bylos sustabdymo pagrindas), antstolis taip pat turi teisę stabdyti bylą arba atidėti vykdymo veiksmus, kai to raštu prašo išieškotojas (CPK 627 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Kadangi vykdymo veiksmai pradedami išieškotojo iniciatyva, jis disponuoja išieškojimo dalyku, tai sustabdyta vykdomoji byla gali būti atnaujinama išieškotojo pareiškimu antstoliui (CPK 628 straipsnio 2 dalis). Vykdomosios bylos atnaujinimo teisinė reikšmė yra ta, kad byloje antstolis atlieka tolesnius išieškojimo veiksmus, dėl to atnaujindamas vykdomąją bylą antstolis nepažeidė įstatymo reikalavimų. Šalys, sudarydamos 2005 m. balandžio 25 d. taikos sutartį, išsprendė vykdymo pagal galiojančią vykdomąją dokumentą ginčytinus klausimus, abipusių nuolaidų būdu suderino skolos sumokėjimo dalimis atidėjimo grafiką, tai reiškia, kad vykdymo procesas toliau vyksta pagal šiame šalių susitarime išdėstytas sąlygas. Esant tokiai padėčiai savarankišku teisiniu pagrindu antstoliui vykdyti išieškojimą tampa taikos sutartis, kuri iš esmės pakeičia pradinį vykdytiną dokumentą – Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos 2000 m. spalio 5 d. sprendimą (CPK 584 straipsnio 1 dalies 4 punktas, 595 straipsnio 4 dalis).

Kasacinio teismo teisėjų kolegija konstatuoja, kad tuo atveju, jeigu išieškotojo ir skolininko sudaryta taikos sutartis, kuria šalys pripažįsta išieškomas skolas, nustato skolų mokėjimo atidėjimo grafiką, ir tokia sutartis pasirašoma nepasibaigus įstatymo nustatytam išieškojimo senaties terminui, tai reiškia, kad šalis saisto taikos sutartyje nurodyti išieškojimo terminai. Bylą nagrinėję teismai sprendė, kad vykdymo proceso dalyviai byloje neįrodė, kad sudarytai 2005 m. balandžio 25 d. taikos sutarčiai vykdyti Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 straipsnio 7 dalyje nustatytas 5 metų išieškojimo senaties terminas buvo suėjęs taikos sutarties pasirašymo metu, todėl antstoliui nutraukti vykdomąją bylą nebuvo teisinio pagrindo. Tokią teisinę išvadą padarė teismai tinkamai aiškino ir taikė procesinės teisės normas, reglamentuojančias antstolio teises sustabdyti bei nutraukti vykdomąją bylą.⁴⁸

Taigi, galima daryti išvadą, jog jeigu vykdymo proceso dalyviai būtų įrodę, kad sudarytai taikos sutarčiai vykdyti buvo suėję Sodros įstatymo 16 str. 7 d. nustatytas priverstinio išieškojimo senaties terminas, būtų teisinis pagrindas antstoliui nutraukti vykdymo veiksmus. Tai reiškia, jog šiuo atveju Sodros įstatymas ir CPK yra taikomi sistemiškai. Mokesčių mokėtojas ginti savo teisę taikant priverstinio išieškojimo senaties terminą gali ne tik materialinių teisės normų pagrindu (žinoma, suėjęs šiam terminui), bet ir procesinių teisės normų pagrindu. Jeigu mokesčių administratorius priverstinio išieškojimo veiksmus yra pradėjęs ir juos vykdyti

⁴⁸ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2006 m. birželio 7 d. nutartis c.b. *D. Dainienės individuali įmonė v. antstolis V. Stunguryš* (Nr. 3K-3-389/2006).

perleidęs antstoliams, tokiu atveju mokesčių mokėtojas turi teisę savo teisę ginti kreipdamasis tiesiogiai į antstolius.

Praktikoje susiduriama su problema, ar prieš kreipiantis į antstolį su prašymu nutraukti vykdymo veiksmus suėjus išieškojimo senaties terminui, prieš tai būtina šį klausimą išspręsti su mokesčių administratoriumi? Manytina, kad antstolis neturi teisės to reikalauti ir netgi neprivalo laukti, kol mokesčių administratorius taikys priverstinio išieškojimo senaties terminą. CPK 629 – 630 str. numato, kad vykdomąją bylą antstolis savo patvarkymu nutraukia, jeigu išieškojimui pasibaigę įstatymų nustatytas išieškojimo senaties terminas (CPK 629 str. 1 d. 4 p.). Tam, kad antstolis galėtų įvykdyti šį CPK įpareigojimą, jis turi įvertinti konkretaus įstatymo nuostatas, ir suinteresuotam asmeniui prašant, taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą. *Lietuvos Aukščiausiojo teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija 2002 m. rugsėjo 16 d. nutartyje c.b. UAB „BNA Ergo“ v. Teismo antstolių kontora prie Vilniaus miesto 3 apylinkės teismo (Nr. 3K-3-992/2002)* konstatavo, kad antstolio kompetencijai nepriklauso vertinti vykdomojo dokumento, kuomet yra poreikis tokį dokumentą ginčyti. CPK 379 str. numato, jog antstolis privalo imtis visų teisėtų priemonių, kad sprendimas būtų kuo greičiau ir realiai įvykdytas, ir aktyviai padėti šalims ginti jų teises bei įstatymo saugomus interesus. Antstolis, atlikdamas pareigas turi neviršyti savo kompetencijos ribų ir priešingai, nei šalys civiliniuose santykiuose, turi laikytis principo – leidžiama daryti tai, kas tiesiogiai nurodyta įstatymu. Atliekant vykdymo veiksmus antstoliu CPK 395 str. numato teisę motyvuotu patvarkymu grąžinti vykdomąjį raštą, vykdomąją bylą sustabdyti ar atidėti vykdymo veiksmus. CPK 400 str. numato pagrindus, kada vykdomasis dokumentas yra grąžinamas išieškotojui, o CPK 395 – 399 str. – vykdomosios bylos sustabdymo, atidėjimo bei nutraukimo pagrindus bei tvarką. Šios normos negali būti aiškinamos plečiamai, nes priešingu atveju būtų pažeistos šalių (išieškotojo ir skolininko) lygiateisiškumas teisės bei realaus ir greito vykdymo proceso principai. Sistemiskai aiškinant CPK vykdymo procesą reglamentuojančias nuostatas, taip pat atsižvelgiant į įstatymo reikalavimą antstoliui imtis visų įstatymo leidžiamų priemonių, kad teismo sprendimai būtų operatyviai įvykdyti, bei aktyviai padėti šalims ginti jų teises ir įstatymo saugomus interesus (CPK 379 str.), darytina išvada, jog antstoliui suabejojus vykdomojo rašto teisėtumu, jis turi teisę išaiškinti šalims teisę ginčyti vykdomąjį dokumentą, tačiau pats atsisakyti jį vykdyti, kol jis nėra įstatymų nustatyta tvarka panaikintas, teisės neturi. Vykdomasis raštas yra teismo išduodamas oficialus dokumentas, kurio teisėtumo kontrolė priklauso išimtinai teismo, kaip institucijos vykdančios teisingumą, kompetencijai, todėl antstoliui suteikus teisę tikrinti vykdomojo rašto teisėtumą ir pagrįstumą, būtų pažeidžiamas teismo nepriklausomumo principas.⁴⁹

⁴⁹ Lietuvos Aukščiausiojo teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2002 m. rugsėjo 16 d. nutartis c.b. *UAB „BNA Ergo“ v. Teismo antstolių kontora prie Vilniaus miesto 3 apylinkės teismo* (Nr. 3K-3-992/2002).

Todėl manytina, kad antstoliui pareiga įvertinti konkretų įstatymą ir jame numatytą priverstinio išieškojimo senaties terminą, tiesiogiai yra įtvirtinta CPK 629 str. 4 p. Kitaip antstolis negalėtų įgyvendinti šiame straipsnyje numatytos pareigos nutraukti vykdymo veiksmus, neįsitikinęs tokių veiksmų teisėtumu ir pagrįstumu. CPK 634 straipsnis numato, kad antstolis privalo savo iniciatyva imtis visų *teisėtų* priemonių, kad sprendimas būtų kuo greičiau ir realiai įvykdytas, ir aktyviai padėti šalims ginti jų teises. Remiantis šia teisės norma, yra akcentuojama vykdymo proceso dalyvių teisių gynimo svarba. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas ne kartą savo nutartyse pabrėžė, kad teismo sprendimų vykdymas yra baigiamojo civilinio proceso stadija, kurios metu realizuojamas teismo sprendimas, o išieškotojas ir skolininkas realiai patiria teisinius ir turtinius teismo sprendimo padarinius. Vykdydamas teismo sprendimus, privalo griežtai laikytis įstatymo nustatytos priverstinės teismo sprendimų vykdymo tvarkos, kad nebūtų pažeistos išieškotojo, skolininko bei trečiųjų asmenų teisės ir teisėti interesai. Vienas iš pagrindinių vykdymo proceso principų yra tas, kad antstolis, vykdydamas vykdomuosius dokumentus, privalo imtis visų teisėtų priemonių tinkamai apginti išieškotojo interesus, nepažeisdamas kitų vykdymo proceso dalyvių teisių bei teisėtų interesų, t.y. kartu jis turi nepažeisti ir skolininko teisių bei teisėtų interesų.⁵⁰

3.2. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖ SKŪSTI MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS VEIKSMUS IR SPRENDIMUS

3.2.1. Mokesčio administratoriaus veiksmų ir sprendimų sampratos problema

Kaip vieną iš mokesčio mokėtojo teisių gynimo būdų ne ginčo tvarka Mokesčių administravimo įstatymo 144 str. numato teisę mokesčių mokėtojui skusti bet kurią mokesčio administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą.⁵¹ Analogiškai ir Sodros įstatymo 37 str. numato teisę draudėjui, apdraustiesiems asmenims bei kitiems suinteresuotiems asmenims apskusti Fondo administravimo įstaigų valstybės tarnautojų ir darbuotojų veiksmus ir sprendimus. Fondo valdyba yra ikiteisminio nagrinėjimo institucija. Kartu pabrėžtina, jog Fondo valdybos ir Fondo valdybos teritorinių skyrių valstybės tarnautojų ar darbuotojų veiksmai ir sprendimai gali būti skundžiami teismui.⁵²

Analizuojant šias įstatymo nuostatas, matyti, jog mokesčių mokėtojas turi teisę skusti mokesčio administratoriaus veiksmus, t.y. veikimą ar neveikimą, taip pat sprendimus. Kuomet mokesčių administratorius priima konkretų procesinį dokumentą ir jį įvardija „sprendimas“,

⁵⁰ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2004 m. rugsėjo 27 d. nutartis c.b. *E. Veilandienė v. antstolis L. Gudeika, S. Kunigėnas, D. Sendžikas* (Nr. 3K-3-489/2004).

⁵¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 63 – 2243.

⁵² Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 171 – 6295.

klausimų dėl tokio sprendimo apskundimo nekyla. Tačiau praktikoje kyla problemų dėl paties ginčo objekto, t.y. ar skundžiamas mokesčio administratoriaus veiksmas ar sprendimas gali būti laikomas veiksmu ar sprendimu, jeigu taip tiesiogiai nėra įvardintas. Štai Klaipėdos apygardos administracinis teismas 2005 m. birželio 27 d. nutartimi atsisakė priimti pareiškėjos UAB „Baltijos žuvis“ skundą dėl pripažinimo neteisėtu ir panaikinimo Fondo valdybos Klaipėdos skyriaus 2002 m. lapkričio 14 d. *reikalavimą* Nr. 1-205-13151. Nutartyje teismas konstatavo, kad ginčijamas reikalavimas nelaikytinas administraciniu sprendimu, nes socialinio draudimo įmokų dydis ir delspinigiai apskaičiuoti ne šiuo reikalavimu. Reikalavime primenama mokėjimo tvarka bei kokio dydžio apskaičiuoti mokesčiai ir netesybos, reikalaujama sumokėti mokesčius ir netesybas bei nurodoma, kad nesumokėjus mokesčių bus kreipiamasi į teismą dėl bankroto bylos iškelimo.⁵³ Tikslinga analizuoti šią teismo nutartį, siekiant atsakyti į klausimą, ar mokesčio administratoriaus „reikalavimas“ gali būti suprantamas kaip sprendimas.

Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 18 d. numato, kad *administracinis sprendimas* – viešojo administravimo institucijos valia, išreikšta administraciniame akte.⁵⁴ Šioje byloje Fondo valdybos Klaipėdos skyrius kaip viešojo administravimo instituciją savo valią dėl pareiškėjo išskolinimo ir jo nelikvidavimo padarinių, t.y. kreipimosi į teismą dėl bankroto bylos iškelimo būtent numatė 2002 m. lapkričio 14 d. reikalavimu. Administracinių bylų teisenos įstatymo 2 str. 15 d. numato, kad *administracinis aktas* – vykdamas administravimo funkcijas, administravimo subjekto priimtas teisės aktas; Administracinių bylų teisenos įstatymo 2 str. 14 d. numato, kad *individualus teisės aktas* – vienkartinis teisės taikymo aktas, skirtas konkrečiam subjektui ar individualiais požymiais apibūdintų subjektų grupei.⁵⁵ Mokesčio administratorius (teritorinis skyrius) vykdo socialinio draudimo įmokų ir delspinigių administravimo funkciją (Sodros 31 str.), todėl jų priimami aktai laikomi administraciniais aktais. Šioje byloje Fondo valdybos Klaipėdos skyriaus 2002 m. lapkričio 14 d. reikalavimas laikytinas individualiu administraciniu aktu, nes jis buvo priimtas vykdamas įmokų ir delspinigių administravimo funkciją bei adresuotas konkrečiam subjektui, t.y. UAB „Baltijos žuvis“. Valstybinio socialinio draudimo įstatymas neišskiria pareigūnų veiksmų ir sprendimų atribojimo kriterijų. Atsižvelgiant į tai, kad Valstybinio socialinio draudimo įstaigų ir Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklos formos ir funkcijos yra susijusios tarpusavyje (Sodros įstatymo 32 str.), aiškinant pareigūnų sprendimų sąvoką, derėtų remtis ir kitais, susijusiais su valstybinio socialinio draudimo sistema, teisės aktais. Mokesčių administravimo įstatymo 34 str. numato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam šio įstatymo suteiktas teises,

⁵³ Klaipėdos apygardos administracinio teismo 2005 m. birželio 27 d. nutartis adm. b. UAB „Baltijos žuvis“ v. SODROSFV Klaipėdos skyrius.

⁵⁴ Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 1999. Nr. 60-1945.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios, 2000. Nr. 85-2566.

atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Atsižvelgiant į Valstybinio socialinio draudimo ir VMI pareigūnų darbo specifiką, t.y. mokesčių administravimą, šia teisės norma turėtų būti vadovujamasi aiškinant Valstybinio socialinio draudimo pareigūnų sprendimų sąvoką. Fondo valdybos Klaipėdos skyrius, įgyvendindamas įmokų ir delspinigių administravimo teisę, įmokų ir delspinigių skaičiavimo bei kreipimosi į teismą dėl bankroto bylos iškėlimo veiksmus įformino sprendimu, kurį užpildė tam tikra patvirtinta forma, jį pasirašė įgaliotas pareigūnas. Šiuo atveju nėra svarbu, kad Fondo valdybos Klaipėdos skyriaus reikalavimas pavadintas ne „sprendimu“, o „reikalavimu“. Iš šio reikalavimo matyti, kad Fondo valdybos Klaipėdos skyriaus pareigūnas išreiškė valią dėl įsiskolinimo nelikvidavimo ir jo pasekmių. Toks valios išreiškimas laikytinas administraciniu sprendimu (Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 18 d.). 2002 m. lapkričio 14 d. reikalavimo priėmimo metu galiojusios Valstybinio socialinio draudimo įstatymo redakcijos (2003 m. liepos 1 d.) 42 str. 4 p. numatė, kad Fondo valdyba priima sprendimus dėl kreditinių reikalavimų, atsiradusių dėl įmokų, baudų ir delspinigių nesumokėjimo. Šios redakcijos įstatymas nenumatė papildomų Fondo valdybos teritorinių skyrių funkcijų, kartu tiesiogiai nenumatė Fondo valdybos teritorinių skyrių teisę priimti sprendimu dėl kreditinių reikalavimų, atsiradusių dėl įmokų, baudų ir delspinigių nesumokėjimo. Tai reiškia, kad Fondo valdybos Klaipėdos skyrius kreipėsi į teismą dėl bankroto bylos iškėlimo Valstybinio socialinio draudimo centrinio administratoriaus priimto sprendimo dėl kreditinių reikalavimų, atsiradusių dėl įmokų, baudų ir delspinigių nesumokėjimo pagrindu. Pareiškėjas tokiu sprendimu kaip oficialiu dokumentu nedisponuoja, tačiau pagal įstatymo prasmę, toks sprendimas yra privalomas suteikiant teisę Fondo valdybos teritoriniam skyriui kreiptis dėl bankroto bylos iškėlimo skolos nelikvidavimo atveju. Vadovaujantis teisės normų analize, Fondo valdybos Klaipėdos skyriaus 2002 m. lapkričio 14 d. reikalavimas dėl įsiskolinimo likvidavimo ir jo pasekmių laikytinas sprendimu.

Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2005 m. spalio 6 d. nutartyje adm. b. UAB „Lidija“ v. Vilniaus apskrities VMI (Nr. AS2 – 323 – 05) nagrinėjo pareiškėjo skundą dėl Vilniaus apskrities VMI 2005 m. gegužės 23 d. nurodymo, kuriuo atsakovas įpareigojo pareiškėją atvykti pas atsakovą. Teismas konstatavo, kad kiekvienas suinteresuotas asmuo, manantis, kad jo teisės yra pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į administracinį teismą dėl viešojo administravimo subjekto, vykdančio viešojo administravimo veiklą, bet kurio priimto akto ar atlikto veiksmo (neveikimo). Tokia bendra taisyklė yra įtvirtinta Administracinių bylų teisenos įstatyme (šio įstatymo 3 straipsnio 1 dalis, 5 straipsnio 1 dalis, 22 straipsnio 1 dalis). Pareiškėjas šiuo atveju į teismą ir kreipėsi dėl viešojo administravimo subjekto, vykdančio viešojo administravimo veiklą, atliktų veiksmų teisėtumo įvertinimo, todėl jo

skundas negali būti vertinamas kaip nepriskirtinas teismams. Klausimai, koks yra skundžiamo veiksmo pobūdis (ar tai yra administracinis aktas, ar veiksmas, ar informacinio pobūdžio raštas), ar skundžiamas veiksmas sukelia teisinės pasekmes, ar jis turi įtakos asmens teisėms, negali būti sprendžiami skundo priėmimo stadijoje. Į šiuos klausimus turi būti atsakoma, nagrinėjant bylą iš esmės. Tai, jog skundžiamas veiksmas nesukelia teisinių pasekmių, neturi įtakos asmens teisėms ir tokiu būdu šių teisių nepažeidžia, gali būti pagrindas atmesti suinteresuoto asmens skundą, bet negali būti pagrindas atsisakyti skundą priimti.⁵⁶

3.2.2. Mokesčių mokėtojo teisių gynimo ribojimas laike

Mokesčių mokėtojo teisė skųsti mokesčių administratoriaus veiksmus ir sprendimus nėra absoliuti laiko prasme. Įstatymas numato terminus, per kuriuos mokesčių mokėtojas turi teisę apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus. Štai Sodros įstatymo 37 str. numato, kad skundai dėl Fondo administravimo įstaigų valstybės tarnautojų ar darbuotojų veiksmų nagrinėjami, jeigu jie pateikti per 30 kalendorinių dienų, o dėl sprendimų – per 3 metus nuo tos dienos, kurią juridinis ar fizinis asmuo sužinojo arba turėjo sužinoti apie pažeistą teisę arba priimtą sprendimą. Skundą dėl nepriimto sprendimo juridiniai ar fiziniai asmenys turi teisę pateikti per 30 kalendorinių dienų nuo tos dienos, kurią baigėsi sprendimui priimti nustatytas terminas.

Pabrėžtina, kad šie terminai nėra naikinamieji. Tai reiškia, jog skundui paduoti nustatytas terminas, praleistas dėl svarbių priežasčių, gali būti atnaujinamas. Administracinių bylų teisenos įstatymo 34 str. numato, kad pareiškėjo prašymu administracinis teismas skundo (prašymo) padavimo terminus gali atnaujinti, jeigu bus pripažinta, kad terminas praleistas dėl svarbios priežasties ir nėra aplinkybių. Šiame darbe analizuojami įstatymai nepateikia „svarbių priežasčių“ sąvokos, todėl jas tikslinga aiškinti vadovaujantis teismų praktika.

Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. spalio 19 d. nutartyje adm. b. R.G. v. VMI (Nr. AS2 - 349/2006) konstatavo, kad pareiškėjas prašė atnaujinti skundo padavimo terminą. Pareiškėjas nurodė, kad pirmą kartą skundą teismui dėl minėtų sprendimų jis buvo padavęs 2005 m. kovo 10 d., tačiau 2005 m. balandžio 4 d. nutartimi Vilniaus apygardos administracinis teismas skundą atsisakė priimti, nes jis buvo paduotas, praleidus skundo padavimo terminą, ir nebuvo prašoma šį terminą atnaujinti. Pareiškėjas nurodė, kad 2005 metais jis intensyviai važinėjo į Baltarusijos Respubliką verslo reikalais ir būtent tuo metu, kai jis privalėjo pateikti skundą (2005 m. kovo 2 d.), jis, atstovaudamas įmonei, kurios vienintelis akcininkas yra jis, buvo išvykęs į Baltarusiją. Pareiškėjas nurodė, kad jis neturi specialių teisinių žinių ir nesuprato termino praleidimo teisinių pasekmių. Skundo padavimo

⁵⁶ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2005 m. spalio 6 d. nutartyje adm. b. *UAB „Lidija“ v. Vilniaus apskrities VMI* (Nr. AS2 – 323 – 05).

termino praleidimą šiuo atveju nulėmė ne kokios nors objektyvios (svarbios) aplinkybės, o paties pareiškėjo nerūpestingumas. Skundo padavimo pirmą kartą atveju pareiškėjas, išvykdamas į užsienį, tinkamai nesuplanavo savo teisinių reikalų tvarkymo. Jis galėjo imtis priemonių paduoti skundą prieš išvykdamas, taip pat galėjo pasitelkti advokatą ar kitą atstovą. 2005 m. rugpjūčio mėnesį galutinai paaiškėjus, kad pareiškėjo pirmą kartą paduotas skundas nebus priimtas, pareiškėjas pakartotinai skundą su prašymu atnaujinti terminą teismui padavė po daugiau kaip 8 mėnesių. Toks ilgas delsimas negali būti pateisintas nei teisinių žinių neturėjimu, nei kreipimusi į Mokestinių ginčų komisiją, kuriai skundas taip pat buvo paduotas po ilgo delsimo. Pareiškėjas turėjo galimybę paduoti skundą laiku, o, negalėdamas pats parengti skundo, turėjo galimybę iš karto pasitelkti kvalifikuotą atstovą. Pareiškėjo teiginiai dėl to, kad yra svarbu priimti jo skundą ir patikrinti atsakovo sprendimo teisėtumą, šiuo atveju nėra reikšmingi.⁵⁷

⁵⁷ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. spalio 19 d. nutartyje adm. b. *R.G. v. VMI* (Nr. AS2 - 349/2006).

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Išnagrinėjus temą *Mokesčių mokėtojo teisių gynimas ne ginčo tvarka*, darbe darytinios išvados:

1. Mokesčių administravimo įstatyme apibrėžtoje *mokesčių mokėtojo* sąvokoje akcentuota tik mokesčių mokėtojo pareiga, tačiau visiškai neįvardyta, kad kartu tai yra mokesčių teisinių santykių subjektas, turintis teisių. Tuo tarpu *mokesčių administratoriaus* sąvokoje akcentuojami įstatymų suteikti įgaliojimai veikti mokesčių administravimo srityje, t.y. teisės. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykiai yra abipusiai ir jiems būdingos priešpriešinės teisės ir pareigos, galima teigti, kad įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatyme galėtų pateikti kur kas platesnę mokesčių mokėtojo sąvoką, numatydamas, jog mokesčių mokėtojas turi ne tik Mokesčių administravimo įstatyme numatytas pareigas, bet ir teises santykiuose su mokesčių administratoriumi.
2. Santykiai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus gali susiklostyti gana įvairiose situacijose. Priklausomai nuo mokestinių teisinių santykių įvairovės, mokesčių mokėtojas gali atitinkamai pasirinkti ir konkrečius savo teisių gynimo būdus. Įstatymai išskiria mokestinius ginčus ir vadinamuosius „nemokestinius ginčus“.
3. Mokestinio ginčo sąvoka neatsiejama nuo specifinio proceso, kurio metu būtent ir sprendžiami tokio pobūdžio ginčai. Mokestiniai ginčai yra specifinis mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdas, nes jis yra galimas dėl konkretaus objekto, t.y. dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo. Atsižvelgiant į mokestinių ginčų specifiką, juos nagrinėjančių institutų statusą, galima teigti, jog mokestiniai ginčai yra laikytini mokesčio mokėtojo teisių gynimu *ginčo tvarka*.
4. Priešingi mokestiniams ginčams, įstatymuose įtvirtinami vadinamieji „nemokestiniai ginčai“. Jie gali būti dvejopi, t.y. apskritai nesant ginčo, kai mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicija dėl mokesčių mokėtojo konkrečių teisių įgyvendinimo sutampa, tačiau tam, kad ji sutaptų, reikalinga tam tikra procedūra, ir esant nemokestiniam ginčui, kai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kyla ginčas dėl mokesčių mokėtojo teisių gynimo, tačiau ne dėl objekto, galinčio būti mokestinių ginčų objektu.
5. Vienas iš mokesčių mokėtojo teisių gynimo ne ginčo tvarka būdų yra teisė remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu. Mokesčio išieškojimo senaties terminas nustatytas siekiant užtikrinti tam tikrą stabilumą mokesčių administravimo srityje ir

mokesčių administravimo efektyvumą, kad mokesčio administratorius galėtų tinkamai realizuoti jam suteiktą teisę išieškoti nesumokėtus mokesčius iš mokesčio mokėtojo turto, o mokesčio mokėtojas būtų apsaugotas nuo užsitęsusios mokesčių išieškojimo procedūros, t.y. mokesčio išieškojimo senaties termino institutas nustatytas tiek mokesčio mokėtojo, tiek mokesčio administratoriaus interesais.

6. Neretai mokesčių mokėtojas nežino, jog turi teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu. Tuo tarpu mokesčių administratorius žino, jog suėjus šiam terminui, jis neturi teisės imtis jokių išieškojimo veiksmų. Tačiau praktikoje yra galimas piktnaudžiavimas šia teise. Įstatymas aiškiai nenumato, ar suėjus priverstinio išieškojimo senaties terminui, mokesčių mokėtojas turėtų kreiptis į mokesčių administratorių ir pateikti prašymą taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą, ar atlikti kitokius veiksmus, išreiškiančius valią taikyti šį terminą, ar mokesčių administratorius pats aktyviai turėtų nutraukti priverstinio išieškojimo veiksmus, paaiškindamas tokio savo sprendimo motyvus.
7. Sodros įstatymo 16 str. nedetalizuoja, koks konkrečiai mokesčių administravimo subjektas turėtų taikyti priverstinio išieškojimo senaties terminą ir kas, kilus ginčui dėl šio termino taikymo (netaikymo) turėtų būti ginčo subjektu. Mokesčių mokėtojai dėl senaties termino taikymo kreipiasi į teritorinį skyrių arba centrinį administratorių. Teismų praktikoje esama atvejų, kuomet tokia dviguba galimybė apskūsti vienai ar kitai institucijai teritorinio skyriaus pareigūnų veiksmus, suklaidina mokesčių mokėtoją, todėl procesine prasme jo teisių gynyba tampa problematiška.
8. Nors teisės aktai *de jure* įtvirtina mokesčių mokėtojo teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu, tačiau įstatymo galiojimo atgal taisyklė užkerta kelią naudotis tokia teisių gynyba. Mokesčių mokėtojas gali remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu tik tada, jeigu senaties terminas buvo pradėtas skaičiuoti įsigaliojus šį terminą įtvirtinusiame įstatyme. Atsižvelgiant į tai, kad įstatymas atgal negalioja, o, pavyzdžiui, Sodros įstatymas nėra laikomas atsakomybę švelninančiu įstatymu, mokesčių mokėtojas priverstinio išieškojimo senaties terminu pagal galiojančią Sodros įstatymą galės remtis tik 2010 m. sausio 1 d. Kadangi šis įstatymas įsigaliojo tik 2005 m. sausio 1 d., tai šio įstatymo 16 straipsnio 7 dalis iki 2010 metų nebus taikoma, t.y. bus pasyvi. Galima manyti, jog tai prieštarauja įstatymų leidėjo tikslui suteikti mokesčių mokėtojui teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu būtent dabar, o ne po 5 metų nuo įstatymo įsigaliojimo.
9. Sodros įstatymo 17 str. numato, kad Fondo valdybos teritoriniai skyriai įmokų, delspinigių, baudų išieškojimą gali perduoti antstoliams. Taigi, šiuo atveju mokesčių mokėtojas savo teises gali ginti ne tik Mokesčių administravimo įstatymo, Sodros

įstatymo, bet ir CPK pagrindu. Ši Mokesčių administravimo ir Sodros įstatymuose numatyta galimybė perduoti mokesčių mokėtojo išskolinimo priverstinį išieškojimą antstoliams, atitinka CPK teisinį reglamentavimą. CPK 587 str. 4 d. numato, kad antstolis vykdo institucijų ir pareigūnų sprendimus, kurių vykdymą civilinio proceso tvarka nustato įstatymai. Taigi, šiuo atveju mokesčių mokėtojas savo teises gali ginti alternatyviai, kreipdamasis į mokesčių administratorių arba į antstolį. Kartu mokesčių mokėtojui įstatymas nedraudžia savo teisių ginti kreipiantis į abu nurodytus subjektus.

10. Mokesčių mokėtojas turi teisę skųsti mokesčio administratoriaus veiksmus, t.y. veikimą ar neveikimą, taip pat sprendimus. Kuomet mokesčių administratorius priima konkretų procesinį dokumentą ir jį įvardija „sprendimas“, klausimų dėl tokio sprendimo apskundimo nekyla. Tačiau praktikoje kyla problemų dėl paties ginčo objekto, t.y. ar skundžiamas mokesčio administratoriaus veiksmas ar sprendimas gali būti laikomas veiksmu ar sprendimu, jeigu taip tiesiogiai nėra įvardintas. Derėtų įstatymuose detalizuoti „sprendimo“ ir „veiksmo“ kriterijus ar požymius, pagal kuriuos būtų galima atriboti šiuos du administratoriaus veiksmus. Tai tiesiogiai įtakoja mokesčių mokėtojo teises, nes priklausomai nuo to, ar skundžiamas sprendimas ar veiksmas, skundo terminai yra numatyti trumpesni ar ilgesni.
11. Mokesčių mokėtojo teisė skųsti mokesčių administratoriaus veiksmus ir sprendimus nėra absoliuti laiko prasme. Įstatymas numato terminus, per kuriuos mokesčių mokėtojas turi teisę apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus. Pabrėžtina, kad šie terminai nėra naikinamieji. Tai reiškia, jog skundai paduoti nustatytas terminas, praleistas dėl svarbių priežasčių, gali būti atnaujinamas. Problemų teismų praktikoje kyla nuolat, vertinant praleisto termino priežasčių svarbą. Tai teismo prerogatyva, nes įstatymas nedetalizuoja priežasčių svarbumo kriterijų.

NAUDOTA LITERATŪRA

Norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1996, Nr. 64 – 1501.
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios, 2000. Nr. 85-2566.
3. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios, 2000. Nr. 89 – 2741.
4. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios, 2002. Nr. 36 – 1340.
5. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74 – 2262.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (netekęs galios) // Valstybės žinios, 2001. Nr. 62-2211.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (netekęs galios) // Valstybės žinios, 1995. Nr. 61-1525.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 63 – 2243.
9. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004. Nr. 171 – 6295.
10. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 1999. Nr. 60-1945.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2005. Nr. 75-2725.

Specialioji literatūra

12. *A. Paulauskas* Mokestinio patikrinimo problemos // Teisė, 2005. Nr. 55.
13. *A. Strazdienė* Kai kurie probleminiai mokestinio ginčo sąvokos aspektai // Teisė, 2004. Nr. 51.
14. *Ats. red. K. Jovaišas* Lietuvos Respublikos Konstitucijos komentaras. I dalis. – Vilnius: Teisės institutas, 2000.
15. *Auštrevičius P., Pupkevičius D., Treiginė D.* Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedinis žodynas. – Vilnius, 1998.

16. *E. Smalakiene* Mokesčių mokėtojo patikrinimas // *Jurisprudencija*, 2003, t. 38(30).
17. *J. Tušaitė* Naujosios mokesčių sistemos bruožai // *Jurisprudencija*, 2003, t. 48(40).
18. *Jasaitis E.* Viešasis administravimas. – Kaunas: Technologija, 1999.
19. *Marcijonas A., Sudavičius B.* Mokesčių teisė. – Vilnius: TIC, 2003.
20. *Marcijonas A., Sudavičius B.* Mokesčių teisė. – Vilnius: TIC, 2003.
21. *P. Keibus* Mokesčiai visiems turi būti aiškūs ir teisingi // *Mokesčių žinios*, 1999. Nr. 12.
22. *R. Norkus* Civilinės ir mokesčių teisės sąlyčio ir atribojimo problemos // *Jurisprudencija*, 2006, t. 80.
23. *Vaišvila A.* Teisės teorija. – Vilnius: Justitia, 2000.
24. *Vaišvila A.* Žmogaus teisių realybė – teisinės valstybės esaties matas // *Asmens konstitucinės teisės Lietuvoje: konferencijos medžiaga*. – Vilnius, 1996.
25. *Vansevičius S.* Valstybės ir teisės teorija. – Vilnius, 2000.
26. *Schwarze J.* *European Administrative Law*. Office for Official Publications of the European Communities. – London, 1992.
27. *Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: сборник статей*. – Москва, 1997.
28. *Лазарев В.В.* *Общая теория государства и права*. – Москва, 2000.
29. *Под. ред. Гришаева С.П.* *Гражданское право*. – Москва, 2000.

Teismų praktika

30. Klaipėdos apygardos administracinio teismo 2005 m. birželio 27 d. nutartis adm. b. *UAB „Baltijos žuvis“ v. SODROSFV Klaipėdos skyrius*.
31. Klaipėdos apygardos administracinio teismo 2005 m. liepos 29 d. sprendimas adm. b. *UAB „Baltijos žuvis“ v. SODROSFV Klaipėdos skyrius* (Nr. I-950-18/2005).
32. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2006 m. birželio 7 d. nutartis c.b. *D. Dainienės individuali įmonė v. antstolis V. Stunguryš* (Nr. 3K-3-389/2006).
33. Lietuvos Aukščiausiojo teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2002 m. rugsėjo 16 d. nutartis c.b. *UAB „BNA Ergo“ v. Teismo antstolių kontora prie Vilniaus miesto 3 apylinkės teismo* (Nr. 3K-3-992/2002).

34. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2004 m. rugsėjo 27 d. nutartis c.b. *E. Veilandienė v. antstolis L. Gudeika, S. Kunigėnas, D. Sendžikas* (Nr. 3K-3-489/2004).
35. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. balandžio 21 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Santuokos ir šeimos kodekso 6 straipsnio antrosios dalies, 11 straipsnio ir 12 straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios, 1994. Nr. 31-562.
36. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. kovo 16 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. lapkričio 23 d. nutarimo Nr. 872 "Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1992 m. spalio 16 d. nutarimo Nr. 773 dalinio pakeitimo" atitikimo Įmonių įstatymo 14 straipsnio antrajai daliai ir įstatymui "Dėl Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos“ // Valstybės žinios, 1994. Nr. 22-366.
37. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2004 m. lapkričio 29 d. nutartis byloje *A. Martinkaus II v. Klaipėdos apskrities VMI* (Nr. A¹⁵ – 976/2004).
38. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis adm. b. *Vilniaus apskrities VMI v. UAB „Palink“* (Nr. A11–648/2003).
39. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2005 m. spalio 6 d. nutartyje adm. b. *UAB „Lidija“ v. Vilniaus apskrities VMI* (Nr. AS2 – 323 – 05).
40. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. vasario 8 d. nutartyje adm. b. *S.L. personalinė įmonė „Ladaisa“ v. VMI* (Nr. A15-771/2006).
41. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. sausio 10 d. nutartyje adm. b. *I. Ramalienės prekybos įmonė v. Marijampolės apskrities VMI* (Nr. A2 - 707 – 06).
42. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegija 2006 m. spalio 19 d. nutartyje adm. b. *R.G. v. VMI* (Nr. AS2 - 349/2006).
43. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2006 m. sausio 12 d. nutartis adm. b. *UAB „Naujapilė“ v. SODROSFV* (Nr. AS4- 10-2006).
44. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2005 m. birželio 15 d. nutartis adm. b. *D. Čaplinskas v. Kauno apskrities VMI* (Nr. A¹⁵ - 614 / 2005).

45. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2006 m. spalio 13 d. nutartis adm. b. *D. Dainienės individuali įmonė v. SODROSFV Vilniaus skyrius* (Nr. A⁶-975/2006).
46. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio sprendimas Nr. S -180 - (7-123/2005) dėl N.O. mezgimo įmonės 2005-03-01 skundo.
47. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. liepos 29 d. sprendimas adm. b. *UAB „Baltijos žuvis“ v. SODROSFV*, Nr. I-950-18/2005.

SANTRAUKA

Darbo pavadinimas: **Mokesčių mokėtojo teisių gynimas ne ginčo tvarka.**

Pagrindiniai terminai:

Mokesčių mokėtojas

Mokesčių administratorius

Mokestiniai ginčai

Nemokestiniai ginčai

Priverstinio išieškojimo senaties terminas

Šiame darbe nagrinėjami Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas numato ne vieną mokesčių mokėtojo teisę. Naujo šių įstatymų teisinio reglamentavimo ypatumai sąlygoja tam tikrų mokesčių mokėtojo teisių gynimo ne ginčo tvarka analizės poreikį.

2005 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujoji Sodros įstatymo redakcija, kurios 16 straipsnio 7 dalis įtvirtino mokesčių mokėtojo teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu. Mokesčių administravimo įstatymas, galiojant skirtingoms redakcijoms, skirtingai reglamentavo teisę remtis priverstinio išieškojimo senaties terminu. Atsižvelgiant į tai, kad pastaruoju metu mokesčių teisei didelę įtaką daro privatinė teisė, konkrečiau – civilinės teisės šaka, dalis šios teisės institutų yra perkeliama į mokestinius teisinius santykius.

Dėl mokesčių mokėtojo teisių gynimo ne ginčo tvarka ne kartą pasisakė Lietuvos Vyriausiasis Administracinis teismas, tačiau bylų, kuriose būtų apginta mokesčių mokėtojo teisė praktikoje labai maža, o tam tikrais atvejais – visiškai nėra. Tačiau tokių bylų gausa rodo, jog mokestinius teisinius santykius reglamentuojantys teisės aktai, o ypačingai – tam tikras mokesčių mokėtojo teises, yra neaiškūs, dviprasmiški, ir toli gražu nėra aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (Mokesčių administravimo įstatymo 3 str.).

SUMMARY

Work theme: **Defention of taxpayer's right without litigation.**

Main terms:

A taxpayer

Taxing administrartor

Fiscal of litigation

Non fiscal of litigation

Forced exaction limit

The Taxing Administration and Public Social Insurance laws of the Lithuanian Republic studied in the present work provide for some rights of the taxpayer. The new juridical regulation of these laws conditions the need for the analysis of the defence of some taxpayer's rights without litigation.

The new wording of the Public Social Insurance Law, where p. 7 of Article 16 sets the taxpayer's right to appeal to the forced exaction limit, came into effect on 1st January 2005. The Taxing Administration Law with various effectual wordings differently regulated the right to appeal to the forced exaction limit. Considering the fact that at present the private law greatly influences the taxing law, specifically the civil law, some part of the institutes of this law is transferred to the legal taxing relations.

The Lithuanian General Administration Court gave its voice for advocacy of the taxpayer's rights without litigation more than once, however, there are very few lawsuits in practice with the defended taxpayer's right and in some cases there are no such ones at all. But abundance of such lawsuits shows that the legal acts regulating the taxing juridical relations and especially those regulating some taxpayer's rights seem to be indefinite and ambiguous, and they are not interpreted for the benefit of the taxpayers (Article 3 of the Taxing Administration Law).