

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

**DOVILĖ JUOZAITIENĖ**

**MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIO**  
**TIKRINIMO PROCEDŪRŲ TEISINIS**  
**REGULIAVIMAS: TEORIJA IR PRAKTIKA**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Vadovas**

**Prof.dr.A.Miškinis**

**VILNIUS, 2011**

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

**MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIO**  
**TIKRINIMO PROCEDŪRŲ TEISINIS**  
**REGULIAVIMAS: TEORIJA IR PRAKTIKA**

**Magistro baigiamasis darbas**  
**Studijų programa 1234S123**

Vadovas

\_\_\_\_\_ Prof.dr.A.Miškinis

2011 12

Recenzentas

\_\_\_\_\_

2011 12

Atliko

FNtm 701 gr. stud.

\_\_\_\_\_ D. Juozaitienė

2011 11

**VILNIUS, 2011**

## TURINYS

<b>ĮVADAS.....</b>	<b>5</b>
<b>1. MOKESTINIŲ TIKRINIMO PROCEDŪRŲ</b>	
<b>REGLAMENTAVIMAS.....</b>	<b>8</b>
1.1. Mokestinio tyrimo sąvokos analizė.....	8
1.2. Mokestinio patikrinimo sąvokos analizė.....	15
<b>2. MOKESTINĖS KONTROLĖS PROCEDŪRŲ PROBLEMINIAI ASPEKTAI.....</b>	<b>20</b>
2.1. Informavimas apie mokestinės kontrolės procedūrų atlikimą ir jų rezultatus.....	20
2.2. Mokestinio patikrinimo pradžios kriterijai.....	24
2.3. Mokestinės kontrolės atlikimo terminai.....	27
2.4. Mokestinio patikrinimo procedūros sustabdymas (pratęsimas).....	33
2.5. Mokestinės kontrolės procedūrų atlikimo legatimumo problematika.....	36
<b>3. MOKESTINĖS KONTROLĖS PROCEDŪRŲ PRAKTINIS</b>	
<b>NAUDINGUMAS IR EFEKTYVUMAS.....</b>	<b>42</b>
<b>IŠVADOS.....</b>	<b>48</b>
<b>SIŪLYMAI.....</b>	<b>50</b>
<b>LITERATŪRA.....</b>	<b>51</b>
<b>ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....</b>	<b>54</b>
<b>SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....</b>	<b>56</b>
<b>SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....</b>	<b>58</b>

**MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ MOKESTINIO TIKRINIMO PROCEDŪRŲ  
TEISINIS REGULIAVIMAS: TEORIJA IR PRAKTIKA**

TAX PAYERS TAX CONTROL PROCEDURES LEGAL REGULATORY:  
THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

## LENTELĖS

Lentelė. Mokestinio tikrinimo procedūrų trukmė (dienomis).....	32
Lentelė. 2004-2010 m. FNTT išaiškintos mokestinės nepriemokos.....	43

## IVADAS

**Magistrinio baigiamojo darbo aktualumas ir naujumas.** Valstybė yra atitinkamas darinys, kuris gali egzistuoti tik jo išlaikymui skiriant lėšas. Šių lėšų surinkimas yra paskirstomas remiantis tam tikromis tautos atstovų suformuluotomis taisyklėmis. Jos užtikrina, kad kiekvienas valstybės dalyvis vykdo savo prievolę – sumoka atitinkamą įnašą už valstybės funkcijų vykdymą. Tačiau gali atsitikti taip, jog vieni tokios sistemos dalyviai gali imti ir nesilaikyti nustatytų taisyklių, tuomet jų našta išlaikyti valstybės aparatą užkraunama ant kitų visuomenės narių. Dėl šių priežasčių būtina užtikrinti valstybės renkamų mokesčių ir kitų įmokų kontrolę. Šiam tikslui pasiekti sukuriama tam tikros mokestinio tikrinimo procedūros – mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas.

Mokesčių teisės kaip ir kitų teisės šakų tikslas yra sukurti tokią teisinę teoriją, kuri veiksmingai ir efektyviai egzistuoję praktikoje. Tačiau dažnai atsitinka priešingai – teorinė reglamentacija esti tik deklaracinio pobūdžio, kuri neužtikrina veiksmingo praktinio lygmens. Remiantis tuo, svarbu išsiaiškinti, ar teisės normos, reglamentuojančios mokestinio tikrinimo procedūras, užtikrina veiksmingą jų įgyvendinimą, padeda surinkti lėšas į valstybės biudžetą ir įgyvendina teisingumo principą, paskirstant mokesčių mokėjimo našta visuomenės nariams. Be to, labai svarbu, jog šios procedūros būtų ne tik veiksmingos, bet ir užtikrintų mokesčių mokėtojų teises.

Magistrinio darbo naujumas yra siejamas su tuo, jog darbe nagrinėjama ne tik teorinio lygmens reglamentacijos problematika, aiškinamos formulavimo ydos, bet ir analizuojamas praktinis aspektas, atsižvelgiant į teismų praktiką ir statistinius duomenis.

Parašius šį darbą gautas teoriškai reikšmingas tyrimo rezultatas – sistemiškai sutvarkyta informacija apie mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų sampratą, šių procedūrų atlikimą, jų terminus, sustabdymo ir pratęsimo galimybes, legatimumo problematiką ir praktinį šių procedūrų naudingumą bei efektyvumą.

**Problemos formulavimas.** Mokestinio tikrinimo procedūros yra viena iš valstybės vykdomų funkcijų, kurios atlikimui naudojamos visuomenės lėšos. Šiai sričiai įgyvendinti skiriamas finansavimas neturėtų viršyti jos teikiamos naudos – išieškotų nesumokėtų mokesčių visumos. Priešingu atveju mokestinio tikrinimo procedūros taptų neefektyvios. Taip pat tokios procedūros turėtų kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojų veiklą, užtikrinti jų teises. Be to, šio darbo problematika yra susijusi ir su tuo, jog netinkamas teorinis mokestinio tikrinimo procedūrų

reglamentavimas gali nulemti praktinio lygmens nerezultatyvumą.

**Magistro baigiamojo darbo tikslas.** Šio magistrinio darbo tikslas – išanalizuoti mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūrų teisinio reguliavimo ypatumus tiek teoriniu, tiek ir praktiniu aspektais.

**Magistro baigiamojo darbo objektas ir dalykas.** Šio darbo objektas yra mokestinio tikrinimo procedūros. Dalykas – mokestinio tikrinimo procedūras reglamentuojantys teisės aktai, teisės doktrina, teismų praktika, statistiniai rodikliai.

**Magistro baigiamojo darbo uždaviniai.** Atsižvelgiant į anksčiau apibrėžtą magistro baigiamojo darbo tikslą, objektą bei dalyką, formuluojami tokie uždaviniai:

1. Išsiaiškinti mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo sampratas.
2. Išanalizuoti mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo ypatumus, jų pradžios kriterijus
3. Išnagrinėti mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo terminų reglamentavimą.
4. Identifikuoti mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo legatimumo problematiką.
5. Suvokti mokestinio tikrinimo procedūrų praktinį naudingumą ir efektyvumą.

**Tyrimo metodai.** Tyrinėjant mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūrų teisinio reguliavimo ypatumus tiek teoriniu, tiek ir praktiniu lygmenimis, magistro baigiamajame darbe buvo remiamasi šiais metodais: dokumentų analizės metodu, statistine analize, sisteminiu bei kritikos metodais.

Dokumentų analizės metodo pagalba buvo išnagrinėtos nuostatos, reglamentuojančios mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūras. Teisės normos yra pagrindas, kuriuo remiantis teorinis lygmuo įgyvendinamas praktikoje, todėl detali ir nuosekli reglamentacija yra svarbus veiksnys, lemiantis mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūrų praktinę sėkmę.

Statistinės analizės pagalba buvo palyginti tam tikri statistiniai rodikliai, kurie parodo mokestinio tikrinimo procedūrų rezultatų efektyvumą ar jų nebuvimą.

Sisteminis metodas padėjo pažvelgti į atskirų mokestinio tikrinimo procedūrų visumą, suvokti jų sąveikos santykį, išryškinti teisės aktų spragas ir prieštaravimus.

Kritikos metodas padėjo kritiškai pažvelgti į egzistuojančias teisės normas, išanalizuoti kiekvieną teisės normos elementą ir nepriimti teisės akto leidėjo pateikiamos teisinės reglamentacijos kaip idealaus duomens.



# 1. MOKESTINIŲ TIKRINIMO PROCEDŪRŲ REGLAMENTAVIMAS

## 1.1. Mokestinio tyrimo sąvokos analizė

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243) (toliau tekste - Mokesčių administravimo įstatymas) išskiria dvi pagrindines mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūras – mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą. Tai remiantis įstatymu yra dvi mokestinės kontrolės formos, kurios turėtų pasižymėti skirtingais tikslais ir reglamentavimu.

Visų pirma nagrinėtina mokestinio tyrimo sąvoka, kuri yra pateikiama pačiame Mokesčių administravimo įstatyme – „tai mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243). Šiek tiek detalesnė, tačiau beveik tapati mokestinio tyrimo sąvoka pateikiama ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. patvirtintame įsakyme Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus FR0687 formos ir Užduoties vizituoti / kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 88-3258) (toliau tekste – Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės). Remiantis šiomis taisyklėmis, mokestinis tyrimas apibūdinamas kaip pareigūno atliekama mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti mokėtojo pateiktų mokesčių deklaracijų (ataskaitų, apyskaitų), dokumentų bei kitos apie mokėtoją turimos informacijos analizę ir vertinimą, mokėtojo vizitavimą, mokėtojo veiklos kontrolę, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

Pirmiausia, Mokesčių administravimo įstatymas mokestinio tyrimo sąvokoje pateikia subjektą, kuris vykdo mokestinį tyrimą – tai mokesčių administratorius. Remiantis tuo pačiu teisės aktu, mokesčių administratorius – „tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243). Tuo tarpu Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės šį subjektą įvardija kaip pareigūną. Vadinasi, vienas teisės aktas subjektą supranta kaip juridinį asmenį, o kitas – kaip konkretų fizinį asmenį. Tampa neaišku, ar mokestinio tyrimo atlikimą reikia vykdyti institucijai ar tą atlieka konkretus asmuo. Šiuo atveju manytina, jog reikia remtis Mokesčių

administravimo įstatymo 135 str. nuostata, jog „mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, be atskiro pavedimo atlikdami savo tiesiogines darbo funkcijas“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243), kuri mokesstinio tyrimo subjektą įvardija kaip „mokesčių administratorių“.

Nagrinėjama sąvoka pateikia ir objektą, kurio atžvilgiu vykdomas mokesstinis tyrimas. Tai – mokesčių mokėtojas. Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių mokėtoju apibūdinamas „asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť. Mokesčių mokėtoju pagal šį teisės aktą laikomas ir mokesť išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio Įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas)“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243).

Pereinant prie mokesstinio tyrimo sampratos apibūdinimo, pasakytina, jog pats „tyrimas“ apibūdinamas kaip veiklos stebėseną. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne (Lietuvių kalbos institutas, 2000, p. 652) žodis „stebėti“ apibūdinamas kaip „akylas, atidus žiūrėjimas, tyrimas žiūrint, sekimas akimis“. Taigi lingvistinė stebėsenos samprata, apibrėžiama kaip matymas, stebėjimas ar žiūrėjimas, kaip jautimiškas tiriamo daikto, proceso, reiškinio suvokimas. Remiantis įstatyme pateikta mokesstinio tyrimo sąvoka, stebėseną atliekama mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analize, mokesčių mokėtojų vizitavimu, jų veiklos kontrole (Polteva, A.M., 2009, p. 27). Vadinasi, darytina išvada, jog stebint mokesčių administratoriui mokesčių mokėtoją, atliekama informacijos apie mokesčio mokėtoją analizė, jų vizitavimas ir jų veiklos kontrolė.

Šiuo atveju informacijos apie mokesčių mokėtoją analizė reiškia visų prieinamų duomenų apie mokesčių mokėtoją rinkimą ir sisteminimą, norint objektyviai įvertinti stebimą objektą. Vizitavimas reiškia mokesstinį tyrimą atliekančio subjekto – mokesčių administratoriaus - teisę lankyti tiriamą objektą, patekti į reikiamas patalpas, stebėti eigą iš objekto vidaus, kitaip tariant, „būti įvykių sukuryje“. Daugiausiai dėmesio skirtina „veiklos kontrolei“. Etimologiniu požiūriu žodis „kontrolė“ reiškia „ko nors tikrinimą, priežiūrą, veiklos ir atsakomybės tikrinimą“ (Lietuvių kalbos institutas, 2000, p. 648). Atkreiptinas dėmesys į tai, jog kontrolė administraciniu teisiniu požiūriu yra kompetentingų institucijų ir pareigūnų veikla, tikrinant ir nuolatos stebint vykdomosios valdžios institucijų ir pareigūnų veiklą, nustatant, kaip jie realizuoja teisėtumo reikalavimus, ar jų veikla yra tikslinga, ar ji atitinka nustatytus teisėtumo reikalavimus ir esant būtinumui ją koreguoja (Deviatnikovaitė I., 2004, p. 85).

Pažymėtina, kad kontrolė yra būtinas organizacinio vadovavimo elementas. Ji turi būti organiškai susijusi su visomis valdymo funkcijomis, nes nuo to priklauso darbo sėkmė. Svarbiausias kontrolės organų uždavinys – visų valstybinio valdymo aparato grandžių, darbo trūkumų, klaidų ir pažeidimų, taip pat juos sukeliančių priežasčių, bei sąlygų išaiškinimas ir jų šalinimas. Kontrolės tikslas taip pat įspėti, užkirsti kelią galimiems trūkumams bei pažeidimams, pateikti išvadas, rekomendacijas valdymo organų veiklai tobulinti (Deviatnikovaitė I., 2004, p. 87).

Galiausiai paminėtinas mokestinio tyrimo tikslas, kuris sąvokoje apibūdinamas kaip veiklos „siekimas nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje“. Vadinasi, minėta informacijos analizė, vizitavimai ir veiklos kontrolė turi būti nukreipti ne bendrai į visą objektą, o tik turi būti susiję su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu. „Trūkumo“ ar „prieštaravimo“ sąvokos apibrėžiamos kaip „dėl klaidos atsiradęs neatitikimas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus duomenų“ (Žvirblis A., 1998, p. 45). Vadinasi, šiuo momentu išryškėja labai svarbus momentas – tyčios nebuvimas. Juk klaidos yra susijusios su netyčine kaltės forma. Mokestinis tyrimas vykdomas tik tol, kol nepaaiškėja tyčinis mokesčių įstatymų pažeidimas, kuris negali būti pavadintas klaida. Todėl kai mokestinio tyrimo metu nustatomi mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie negali būti siejami su atsitiktine klaida, tokiais atvejais mokesčių administratoriaus veiksmai pereina į mokestinį patikrinimą. Tą reglamentuoja minėtos Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės.

Taigi mokestinio tyrimo tikslas siejamas su mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimu, siekiant teisingai įgyvendinti mokesčių administravimo įstatymo ir kitų su tuo susijusių poįstatyminių teisės aktų reikalavimus. Ši procedūra grindžiama tuo, jog mokesčių administravimo teisės aktai yra sudėtingi, specifiški, dažnai kinta, todėl mokesčių mokėtojas gali daryti klaidų, ne dėl to, jog norėtų išvengti teisingo mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ar deklaravimo, o todėl, kad nesuvokia, tinkamai neįsisavina mokestinių teisės aktų reikalavimų (Rimas J., Stačiokas R., 2003, p. 54). Mokestinis tyrimas atliekamas norint nurodyti „teisingą kelią“ apskaičiuojant, deklaruojuant ir sumokant mokesčius valstybei. Mokestinis tyrimas neturi tikslo nubausti mokesčio mokėtoją, o siekiama abipusio bendradarbiavimo.

Mokestinio tyrimo procedūros turinį sudaro trys pagrindinės veiklos kryptys – veiklos analizė, vizitavimas ir veiklos kontrolė. Teisės aktai nenustato, kada gali būti atliekama mokesčių mokėtojo veiklos analizė. Ji gali būti atliekama visais atvejais, kai nustatomi mokėtojo pateiktų ir mokesčių administratoriaus turimų duomenų neatitikimai.

Tokia mokesčių administratoriaus veikla atliekama be atskiro pavedimo, vykdydamas ją mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę naudotis visais jo turimais informacijos šaltiniais, surinkti papildomus duomenis iš kitų mokesčių mokėtojų, kitų valstybės įstaigų ir institucijų, remtis iš paties mokesčių mokėtojo gauta informacija – t.y. gauta tiek jo vizitavimo metu, tiek prašant paaiškinimų, papildomų dokumentų ir pan. Pastebėtina, jog apie pradėtą mokestinį tyrimą, kurio metu atliekama mokesčių mokėtojo veiklos analizė, mokesčių mokėtojas neinformuojamas (Bertulis A., 2002, p. 47).

Pereinant prie mokesčių mokėtojo vizitavimo, paminėtina, jog mokesčių administratoriaus pareigūnas gali vizituoti mokesčių mokėtoją atlikdamas jo veiklos analizę, kontroliuodamas mokėtojo veiklą, prieš priimdamas sprendimą įregistruoti mokėtoją į pridėtinės vertės mokesčių (toliau tekste – PVM) mokėtojų registrą, jį išregistruodamas iš PVM mokėtojų registro, kontroliuodamas jau įregistruotų PVM mokėtojų veiklą, kontroliuodamas mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimą (įskaitymą), taip pat ir kitais atvejais, kai tai būtina atlikti pagal mokesčių administratoriaus funkcijas. Iki įsigaliojant naujam kontrolės metodui - mokestiniam tyrimui, PVM registracijos, laikymosi tvarkos kontrolė buvo realizuojama atliekant operatyvius patikrinimus. Tokia patikrinimo forma galioja ir šiuo metu.

Vizituoti mokesčių mokėtoją mokesčių administratoriaus pareigūnas gali tik turėdamas mokesčių administratoriaus viršininko ar jo įgalioto asmens pasirašytą užduotį vizituoti ar kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą. Su šia užduotimi mokesčių mokėtojas supažindinamas pasirašytinai. Šiuo etapu pradedama vadovautis mokestinio patikrinimo reglamentavimo tvarka. Vizituodamas mokesčių mokėtoją mokesčių administratoriaus pareigūnas gali daryti dokumentų kopijas, išrašus, žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad vėliau būtų išvengta dokumentų klastojimo, taip pat jis turi teisę paprašyti mokėtojo pateikti deklaracijas, paaiškinimus ar kitus dokumentus apie turtą, jo įsigijimo šaltinius, pajamas, išlaidas ir pan. (Janušienė E., 2005, p. 57) .

Baigęs vizitavimą, mokesčių administratoriaus pareigūnas užpildo užduoties dalį, kurioje fiksuojami atlikti veiksmai. Su šia užduotimi mokesčių mokėtojas taip pat supažindinamas pasirašytinai. Vadinasi, pareigūnas realizuoja Mokesčių administravimo įstatyme reglamentuotas teises, kurios nėra išskirtos, vykdant mokestinį tyrimą. Nei viename teisės akte mokestinio tyrimo atlikimas nėra reglamentuotas kaip „stebėseną, kuri perauga į aktyvius veiksmus“ ir pagal savo turinį visiškai nebesiskiria nuo mokestinio patikrinimo ir tokiu būdu gali prarasti savo prasmę. Remiantis šiuo aspektu tampa aišku, jog nėra galutinės takoskyros tarp dviejų mokestinės kontrolės procedūrų.

Analizuojant veiklos kontrolę, pasakytina, jog mokesčių administratoriaus pareigūnas gali kontroliuoti mokesčių mokėtoją tik turėdamas mokesčių mokėtojo veiklos kontrolės užduotį, kuri įforminama lygiai taip pat kaip ir mokesčių mokėtojo vizitavimas. Šios veiklos metu gali būti atliekami visi Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse nurodyti veiksmai, laikantis jų atlikimo ir įforminimo tvarkos. Mokesčių mokėtojo veiklos kontrolė pagal trukmę skirstoma į nuolatinę, kuri mokestiniu laikotarpiu trunka ilgiau negu 90 dienų, į trumpalaikę, kuri mokestiniu laikotarpiu trunka trumpiau negu 90 dienų ir į vienkartinę.

Pastebėtina, jog kai mokesčių mokėtojas užsiima tam tikra veikla, ji gali būti kontroliuojama nuolatos, tai yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje gali būti atliekama nuolatinė veiklos kontrolė, kai tame sandėlyje taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą per dieną vienu metu laikoma prekių, kurių vidutinė akcizų suma yra ne mažesnė kaip: 1 mln. Lt, jeigu sandėlyje laikomas tik etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai ir (ar) apdorotas tabakas; 2 mln. Lt, jeigu sandėlyje laikomas kuras (išskyrus naftos dujas ir dujinius angliavandenilius) arba ir etilo alkoholis bei alkoholiniai gėrimai ir (arba) apdorotas tabakas; 100 tūkst. Lt, jeigu sandėlyje laikomos tik naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai ir iš sandėlio nevykdoma šių prekių mažmeninė prekyba (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2270).

Mokesčių administratoriaus pareigūnui, vykdančiam mokesčių mokėtojo veiklos kontrolę, turi būti sudarytos sąlygos nekliudomai tikrinti akcizais apmokestinamų prekių judėjimą, apyvartą ir apskaitą sandėlyje, akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą, visą mokėtojo darbo laiką. Mokesčių administratoriaus pareigūnas taip pat turi teisę duoti nurodymus mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose įrengti skaitiklius ir kitus matavimo prietaisus (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2270).

Pareigūnas, atlikęs mokestinį tyrimą, jo rezultatus fiksuoja mokestinio tyrimo ataskaitoje. Ataskaita yra vidinis mokesčių administratoriaus dokumentas. Mokesčių mokėtojui yra įteikiamas rašytinis pranešimas apie nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus. Šiame pranešime be formalių dokumento rekvizitų, turi būti nurodomi nustatyti trūkumai, jų pašalinimo būdai ir terminai, trūkumų nepašalinimo pasekmė. Be to, mokesčių mokėtojas turi būti įspėjamas, kad tuo atveju, jeigu trūkumai nebus pašalinti, gali būti pradėtas mokestinis patikrinimas, o nustačius įstatymų pažeidimus, mokėtojui gali būti taikomos baudos. Pranešimas turi būti pasirašytas mokesčių administratoriaus viršininko ar jo įgalioto asmens, mokėtojas su pranešimu turi būti supažindinamas pasirašytinai.

Akcentuotina, jog mokesčių administratoriaus pareigūnas gali pasiūlyti tokius trūkumų pašalinimo būdus: atvykti ir pateikti ar atsiųsti papildomus dokumentus, duomenis, kurie pagrįstų

mokesčių mokėtojo veiksmus, kitus duomenis, apskaičiuotas sumas, patikslinti mokesčių deklaracijas, kitus dokumentus, sumokėti į biudžetą pranešime nurodytas sumas, jeigu mokestinio tyrimo metu nustatomi trūkumai, dėl kurių tokių sumų atsirado. (Valstybės žinios, 2006, Nr. 12-451).

Jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą ir pasiūlytu būdu pašalina nurodytus trūkumus, jam nėra taikomos jokios poveikio priemonės, tai nėra pradedamas mokestinis patikrinimas, nėra skiriamos baudos. Pavyzdžiui, jeigu pateikiama patikslinta mokesčių deklaracija, laikoma, kad ji pateikta pirminės deklaracijos pateikimo dieną, išskyrus tai, kad mokėtojui už pavėluotą mokesčio sumokėjimą gali būti skaičiuojami delspinigiai Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojo veiklos analizės metu nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus pareigūnas informuoja mokesčių mokėtoją žodžiu (paskambinama telefonu) ir apie tai praneša mokesčių mokėtojui, nurodydamas jų pašalinimo būdus. Neatsižvelgiant į tai, ar mokesčių mokėtojas pašalina trūkumus, jam vis vien yra pateikiamas pranešimas apie jo atžvilgiu įvykdytą mokestinį tyrimą.

Mokestinio tyrimo pabaigoje mokesčių mokėtojas paprastai žodžiu informuojamas apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus, jam pasiūlomi nustatytų trūkumų pašalinimo būdai. Jeigu mokesčių mokėtojas per nurodytą terminą ir nurodytu būdu nesiims priemonių pašalinti nustatytus trūkumus, mokesčių administratoriaus pareigūnas turės teisę duoti mokesčių mokėtojui su nustatytų trūkumų pašalinimu susijusius nurodymus, pradėti mokestinį patikrinimą ar atlikti kitus Mokesčių administravimo įstatyme numatytus veiksmus. Jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas surenka faktų, patvirtinančių, kad buvo bandyta vengti mokesčių, ar keliančių įtarimą, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokestiniam tyrimui reikalingus dokumentus, kitaip apsunkinti patikrinimo eigą, mokesčių administratorius turi teisę nedelsdamas pradėti mokestinį patikrinimą.

Mokestinis tyrimas baigiamas pareigūnui surašius pranešimą apie tyrimo užbaigimą ir įteikus mokesčių mokėtojui. Pareigūnas, atlikęs mokesčių mokėtojo veiklos kontrolę, jos rezultatus įformina ataskaita.

Pastebėtina, jog mokestinio tyrimo išvadų apskundimo tvarka nenumatyta. Nesutikus su pateiktomis išvadomis mokesčių mokėtojo atžvilgiu pradedamas mokestinis patikrinimas.

Taigi mokestinio tyrimo procedūra leidžia laiku nustatyti galimus pažeidimus apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesčius. Kadangi ekonominės sankcijos už nustatytas klaidas ir neatitikimus įmonėms nėra taikomos, o mokesčių administratorius įmonės vadovams

pateikia rekomendacijas, kaip ištaisyti klaidas, tokiu būdu puikiai realizuojamas bendradarbiavimo principas. Pati mokestinio tyrimo esmė - kaip galima greičiau, mažesnėmis veiklos sąnaudomis nustatyti galimus mokėtojo vykdomus pažeidimus (neatitikimus) ir juos pašalinti be ilgai trunkančių procedūrų, kurios vyksta mokestinio patikrinimo bei mokestinių ginčų metu (Ramsden P., 2007, p. 69).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija 2009 m. sausio 21 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A556-125/2009 nurodė, kad mokestinis tyrimas gali neturėti įtakos mokesčių mokėtojo teisėms bei pareigoms ir pasibaigti be pasekmių, jei nenustatoma klaidų, trūkumų ar prieštaravimų mokesčių mokėtojo veikloje. Tačiau mokestinis tyrimas gali nulemti ir tolimesnę mokesčių mokėtojo veiklos kontrolę - mokestinį patikrinimą.

Mokestinio tyrimo bendradarbiavimo svarbą pabrėžė ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, akcentuodamas, jog „teisėkūros subjektas įvardijo atvejus, kada mokestinis patikrinimas turėtų būti pradėtas, bet taip pat pažymėjo, kad toks patikrinimas ne visada būtinas (jei nėra teisės aktais numatytų aplinkybių). Taip mokesčių administratoriui šioje srityje suteikiama diskrecijos teisė. Įstatymų leidėjas, įtvirtindamas nuostatą, detalizuotą kompetentingo teisėkūros subjekto, dėl galimybės mokesčių mokėtojui pašalinti mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus, prieštaravimus, klaidas, siekia galimybės kylančius disputus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus išspręsti jau pirminėje, pradinėje jų užsimezgimo stadijoje, t. y. nepradėjus mokestinio patikrinimo. Tokiu būdu paisoma ir proceso ekonomiško bei racionalumo principų, siekio išvengti ginčų perkėlimo į kitas ikiteismines pakopas bei teisminiam nagrinėjimui“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo mėn. 15 d. nutartis byloje Nr. A-556-504/2010).

Taigi išanalizavus įstatyminį ir poįstatyminį „mokestinio tyrimo“ sąvokos reglamentavimą ir jo įgyvendinimo ypatumus, galima teigti, jog mokestinį tyrimą geriausiai apibūdina jo tikslas – siekis pašalinti trūkumus ir prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Ši veiklos rūšis siejama su netyčinių klaidų ištaisymu, apskaičiuojant, deklaruojuant ir sumokant mokesčius. Kita vertus nėra aiškios ribos tarp mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų, kadangi teisinė šių procedūrų reglamentacija tam tikrais momentais sutapatina šių procedūrų atlikimo ir įgyvendinimo eigą. Be to, sunku nustatyti takoskyrą, kur yra klaida, o kur tyčinis mokesčių įstatymų pažeidimas.

## 1.2. Mokestinio patikrinimo sąvokos koncepcija

Mokestinio patikrinimo sąvoka yra įtvirtinta įstatymo lygmeniu ir taip pat kaip mokestinio tyrimo sąvoka pateikiama Mokesčių administravimo įstatyme. Šio teisės akto 2 str. 21 d. numatyta, jog „mokestinis patikrinimas – tai mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243).

Kaip pastebime iš pateiktos sąvokos, tiek mokestinio tyrimo, tiek ir mokestinio patikrinimo subjektai ir objektai sutampa – tai mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas. Vadinasi, šiuo aspektu analizuojamų sąvokų atriboti neįmanoma.

Akcentuotina, jog įstatymo leidėjas pasirinko „sviestas sviestuotas“ versiją, nes pats „mokestinis patikrinimas“ apibūdinamas kaip tas pats „patikrinimas“ – vienas žodis aiškinamas tuo pačiu. Kadangi „tyrimas“ buvo įvardintas kaip stebėsena, o patikrinimas taip ir liko patikrinimu, verta išanalizuoti šios kategorijos turinį. Žodynai šio žodžio reikšmę apibūdina kaip „pažiūrėti, ar kas teisinga, ar atitinka reikalavimus, pakontroliuoti iš(si)aiškinti tikrinant, nustatyti būklę“ (Lietuvių kalbos institutas, Vilnius, 2000, p. 578). Vadinasi, šio žodžio reikšmė siejama su vieno objekto atitikimu tam tikram sukurtam etalonui, žiūrima ar vienas atitinka kitą. Šiuo atveju stebima, ar mokesčių mokėtojo veikla apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesčius, atitinka mokesčių įstatymus. Mokesčių įstatymai yra kaip etalonas, kurį turi atitikti mokesčių mokėtojų veikla, apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesčius.

„Mokestinio patikrinimo“ sąvokoje nurodomas ir mokestinio patikrinimo siekis. Mokestiniu patikrinimu siekiama „kontroliuoti“. Kontrolės turinys buvo apibrėžtas ankstesnėje darbo dalyje. Šiuo atveju siekiama kontroliuoti „kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymo reikalavimus“. Vadinasi, kontroliuojama, ar mokesčių mokėtojas skaičiuodamas, deklaruodamas ir sumokėdamas mokesčius valstybei, nepažeidžia įstatymų. Šios kontrolės siekis yra susijęs su teisės pažeidėjų identifikavimu ir jų nubaudimu. Atsiranda svarbus momentas – tyčios, pažeidžiant mokesčių įstatymų normas, atsiradimas. Vadinasi nuo bendradarbiavimo, vyraujančio mokestiniame tyrime, pereinama prie imperatyvo mokestiniame patikrinime. Tačiau vėlgi sunku identifikuoti, kur yra klaida, o kur tyčinis mokesčių įstatymų pažeidimas (Yunak, A.A., 2009, p. 35).

Šią problemą buvo bandyta išspręsti įvedant tam tikras gaires, kurios padėtų atriboti klaidą nuo tyčinio mokesčių įstatymo pažeidimo. Mokestinių tyrimo taisyklių 11 punkte nurodyta, jog



Mokestinio tyrimo metu siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokėtojui neteikiamas ir per objektyviai įmanomą laikotarpį, atsižvelgiant į taikomas atrankos patikrinimams prioritetus, turi būti pradedamas mokestinis patikrinimas, kai: „vadovaujantis Finansinių nusikaltimų ir/ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų perdavimo teisės saugos institucijoms taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 374, nustatoma finansinių nusikaltimų ir/ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų ir sprendžiamas klausimas dėl informacijos perdavimo minėtoms institucijoms; kyla įtarimas (mokesčių administratorius turi informacijos/duomenų/faktų), kad mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių mokestinis patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų; prieš tai atlikto mokestinio tyrimo metu mokėtojui buvo pasiūlyta pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, tačiau vėliau mokėtojas, patikslinęs deklaraciją, pakartotinai nurodė tuos pačius duomenis ar jų dalį; identifikuojami mokesčių slėpimo požymiai, kai mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas ir kitais būdais, kai yra pagrindas mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, išskyrus atvejus, kai mokesčių apskaičiuoti mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nėra galimybės ne dėl mokėtojo kaltės; identifikuojami mokesčių vengimo požymiai, kai mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryti siekiant mokestinės naudos; nustatomas mokesčių įstatymų pažeidimų pakartotinumai, t.y., kai įtariami mokesčių įstatymų pažeidimai, analogiški nustatytiems ankstesnio mokėtojo mokestinio tyrimo / mokestinio patikrinimo metu. Visi šie išvardinti atvejai lemia perėjimą prie mokestinio patikrinimo. Tačiau vėlgi, dauguma šių atvejų sietini su vertinamosiomis situacijomis (pavyzdžiui, „kyla įtarimas“, „yra kitų aplinkybių“, ir kt.), kurios nėra griežtai apibrėžtos. Be to, vartojama sąvoka „identifikuojami mokesčių slėpimo požymiai“, kuri neleidžia atsakyti į klausimą, ar mokesčių slėpimas buvo tyčinis ar padarytas per klaidą, tik konstatuojamas pats faktas, jog „identifikuojami mokesčių slėpimo požymiai“. Taigi darytina išvada, jog įstatymo leidėjas visus šiuos išvardintus atvejus apibrėžia kaip tyčinį mokesčių mokėjimo, apskaičiavimo ir deklaravimo pažeidimą, nepripažįstant tokių atvejų klaidomis.

Analizuojant „mokestinio tyrimo“ sąvoką, buvo susidurta su „veiklos kontrolės“ terminu. Šio termino nereikėtų tapatinti su „siekiu kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus“. Veiklos kontrolė - mokesčių administratoriaus veikla, atliekama be atskiro pavidimo. Vykdydamas ją, mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę naudotis

visais jo turimais informacijos šaltiniais, surinkti papildomus duomenis iš kitų mokesčių mokėtojų, kitų valstybės įstaigų ir institucijų, remtis iš paties mokesčių mokėtojo gauta informacija - gauta tiek jo vizitavimo metu, tiek prašant paaiškinimų, papildomų dokumentų ir pan. Apie pradėtą mokestinį tyrimą, kurio metu atliekama mokesčių mokėtojo veiklos analizė, mokesčių mokėtojas neinformuojamas. Veiklos kontrolė yra tik priemonė tikslui pasiekti – kontroliuojama, norint pašalinti trūkumus ir neatitikimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityse. Tuo tarpu „kontrolė, siekiant nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimo / nepažeidimo faktą“ yra pats tikslas, o ne priemonė tikslui pasiekti, nes mokestinio patikrinimo tikslas yra kontroliuoti, ar nebuvo pažeisti mokesčių įstatymai.

Mokestinis patikrinimas – nėra tam tikra procedūra, kuria tikrinamas mokestinio tyrimo teisėtumas. Tai nėra šios mokestinės procedūros tikslas. Tokią išvadą patvirtino ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, kuris pažymėjo, jog „mokesčių mokėtojo prašymas įpareigoti mokesčių administratorių atlikti jo veiklos mokestinį patikrinimą tikslu revizuoti jau atliktą pareiškėjo veiklos mokestinį tyrimą, nėra mokestinio patikrinimo tikslas (...) mokestiniu patikrinimu nėra revizuojamas atliktas pareiškėjo veiklos mokestinis tyrimas“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A261-847/2008).

Vadinasi, mokestinio patikrinimo tikslas – „siekis kontroliuoti, ar yra laikomasi mokesčių įstatymų, apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesčius“. Mokestinio patikrinimo procedūra yra paremta imperatyvu, įvairiomis sankcijomis. Tai mokesčių mokėtojų atsakomybės valstybei mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir deklaravimo srityje atsiradimo forma (Paulauskas A., Vilnius, 2005, p. 65).

Viena vertus šios dvi procedūros – mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas - yra vienodo pagrindo, nes siekiama palaikyti tokią mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo procedūrą, kokia yra numatyta teisės aktuose. Mokestinio tyrimo atveju mokesčių administratorius pasiūlo mokėtojui pašalinti trūkumus ir prieštaravimus savanoriškai be jokių pasekmių, t.y. sankcijų, o patikrinimo atveju sankcijos yra neišvengiamos, jei nustatomi pažeidimai. Manytina, tas pats mokestinis tyrimas jei nustatomi tam tikri neatitikimai mokesčių įstatymams ir jei jie nėra ištaisomi per tam tikrą nustatytą terminą, gali peraugti į mokestinį patikrinimą, kurio metu jau gali būti taikoma valstybės prievarta. Taigi šių mokestinių procedūrų esmė yra vienoda, skiriasi tik jų sukeltos pasekmės ir vykdymo tvarka. Tą patvirtina ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje, kurioje pažymėjo, kad „mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo rezultatų teisinės pasekmės skirtingos. „<...> mokestinio tyrimo

metu gali būti pašalinti trūkumai, klaidos, sumokėti mokesčiai, o tai reiškia, jog tokiu būdu būtų paneigta mokestinio patikrinimo būtinybė, užtikrintas galimo mokestinio ginčo išsprendimas jau pirminėje stadijoje“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-324/2010).

Atkreiptinas dėmesys, jog Mokesčių administravimo įstatymas išskiria tris mokestinio patikrinimo rūšis – kompleksinį, teminį ir operatyvų patikrinimus. Kompleksinis patikrinimas – tai mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Teminis patikrinimas apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Galiausiai operatyvus patikrinimas – tai atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse (pavyzdžiui, lengvatų, apribojimų taikymo) vykdymo patikrinimas. Jokių kitų mokesčių mokėtojų patikrinimų mokesčių administratorius negali atlikti (Majauskas P., Vilnius, 2004, p. 65).

Kaip matyti iš aukščiau pateiktų sąvokų, teminis ir kompleksinis patikrinimai yra susiję su mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių (-o), administruojamų (-o) atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimu. Skiriasi tik tuo, jog vienu atveju tikrinamas konkretus vienas mokestis, o kitu atveju – visų mokesčių per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas.

Be to, teminis ir kompleksinis mokestinis patikrinimai skiriasi pagal atlikimo dažnį. Kompleksinis tyrimas atliekamas ne dažniau kaip vieną kartą per metus, o teminis mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip kartą per pusę metų. Pabrėžtina, jog nustatant kompleksinių ar teminių patikrinimų atlikimo periodiškumą atsižvelgiama į tai, kada buvo baigtas paskutinis kompleksinis ar teminis patikrinimas, t.y. kada buvo priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Mokestinių patikrinimų periodiškumo apribojimai netaikomi Mokesčių administravimo įstatymo 117 straipsnio 3 dalyje nustatytais atvejais. Pakartotiniam patikrinimui atlikti taikomi apribojimai nurodyti Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnyje.

Operatyvus patikrinimas nuo kompleksinio ir teminio patikrinimų skiriasi tuo, kad jo metu tikrinamas ne mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas, o tai, ar mokesčių mokėtojas tinkamai atlieka kitas mokesčių arba kituose teisės aktuose nustatytas jam pareigas (pavyzdžiui, ar laiku registruojasi mokesčių mokėtoju, informuoja apie pasikeitusius

registravimosi duomenis, ar apskaita tvarkoma nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų). Operatyvaus patikrinimo metu taip pat gali būti tikrinama, kaip mokesčių mokėtojas vykdo Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymo (Valstybės žinios, 2004, Nr. 47-1548), Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymo (Valstybės žinios, 2003, Nr. 117-5317) ir kitų teisės aktų, jam numatytas pareigas, taip pat siekiant surinkti priešpriešinę informaciją, t. y. norint gauti informaciją apie mokesčių mokėtoją, susijusį su tikrinamuoju mokesčių mokėtoju ūkiniais finansiniais ryšiais, be kurios negali būti baigtas kito mokesčių mokėtojo patikrinimas. Valstybinei mokesčių inspekcijai atliekant operatyvius patikrinimus vadovaujamosi Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksu (toliau – ATPK) ir Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, jei tam tikrų klausimų (procedūrų) nereglamentuoja ATPK.

Operatyvių patikrinimų vykdymo tvarką nustato 2004 m. gegužės 5 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 107-4025), (toliau – Operatyvaus patikrinimo taisyklės). Operatyvius patikrinimus atlieka apskričių valstybinės mokesčių inspekcijos. Jei reikia, operatyvius patikrinimus gali atlikti keli ir daugiau pareigūnų iš skirtingų institucijų: mokesčių inspekcijos ir „Sodros“; mokesčių inspekcijos, „Sodros“ ir Valstybinės darbo inspekcijos; Mokesčių inspekcijos ir Vidaus reikalų ministerijos struktūrinių padalinių. Pabrėžtina, jog atlikdamas operatyvų mokesčių patikrinimą išskirtinį dėmesį mokesčio administratorius skiria šiems sritims: specialioms apskaitos dokumentams; banderolėms; registravimo pažymėjimams; licencijoms; inventorizacijos aprašams, elektroniniams kasos aparatams ir kompiuterinėms kasos sistemoms; gamybos, importo, mažmeninės ir didmeninės prekybos, gabenimo, eksporto, statybos veikloms; akcizu apmokestinamoms prekėms (alkoholiniams gėrimams, tabakui, kurui); akcizu neapmokestinamoms prekėms (juodiesiems metalams, spalvotiesiems metalams, prekėms įvežtoms perdirbti, kitoms akcizu neapmokestinamoms prekėms). Įmonės vadovas turėtų žinoti, kad operatyvių patikrinimų numatyti iš anksto neįmanoma, paprastai jie būna netikėti įmonei.

Taigi mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas teoriškai gali būti atibojami pagal skirtingą tikslą ir pasekmes, taip pat periodiškumą, pakartotinumą bei trukmę. Mokestinis tyrimas yra pirminė procedūra, pagrįsta bendradarbiavimo principu ir prevencinio pobūdžio, tuo tarpu mokestinis patikrinimas susijęs su valstybės prievartos priemonėmis ir yra skirtas užkirsti mokesčių teisės pažeidimams. Vis tik įstatyme nėra aiškios takoskyros tarp šių dviejų procedūrų, todėl reikėtų inicijuoti Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimus, aiškiai apibrėžiant mokestinio tyrimo paskirtį, taikymo tikslus ir uždavinius bei nurodant jo skirtumus nuo

mokestinio patikrinimo, taip pat trūkumų ir prieštaravimų sąvokas ir jų skirtumus nuo teisės aktų pažeidimų.

## **2. MOKESTINIŲ TIKRINIMO PROCEDŪRŲ PROBLEMINIAI ASPEKTAI**

### **2.1. Informavimas apie mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimą ir jų rezultatus**

Tiek mokestinio tyrimo, tiek ir mokestinio patikrinimo procedūros turi du atskaitos taškus – pradžią ir pabaigą, apie kurių atsiradimą turi būti informuojami objektai, kurių atžvilgiu bus atliekamos mokestinės tikrinimo procedūros. Kaip nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 121 straipsnyje “Mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą, nuroydamas dieną ir valandą, kada jam (jo atstovui) atvykti pas mokesčių administratorių arba būti savo patalpose, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243). Vadinasi, prieš pradėdant mokestinį patikrinimą, yra būtina informuoti patį tikrinimo objektą. Tokia pareiga numatoma dėl lengvesnės mokestinio patikrinimo įgyvendinimo galimybės, norint surasti tikrinamą objektą jo darbovietėje, prieš tai suderinant, kokių dokumentų reikės tikrinimo metu ir pan.

Tačiau kartais mokestinio patikrinimo informavimo procedūra gali neigiamai paveikti visą mokestinio patikrinimo eigą, netgi nulemti jos nesėkmę. Kaip numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 121 straipsnio 2 d., „informavimo pareiga netaikoma operatyvaus patikrinimo atveju“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243). To paties straipsnio trečiojoje dalyje, reglamentuojama, jog „mokesčių administratorius turi teisę pradėti faktinį mokesčių mokėtojo patikrinimą be pranešimo apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymo tais atvejais, kai yra pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243). Vadinasi, darytina išvada, jog ne visais atvejais mokesčių administratoriui kyla pareiga informuoti mokesčio mokėtoją apie atliekamo mokestinio patikrinimo pradžią. Tokiu atveju nustoja galioti informavimo principas, mokesčių mokėtojo teisės yra siaurinamos, norint tinkamai įvykdyti mokesčių administratoriaus funkcijas.

Nepranešimas apie mokestinio patikrinimo pradžią daugiausiai susijęs su operatyvaus patikrinimo institutu, kuomet tikslų galima pasiekti tik atlikus staigius, įrodymų nesunaikinančius veiksmus, be atskiro informavimo. Pavyzdžiui, gaunamas pranešimas, jog perkant prekes, pardavėjas nepateikia pirkėjui pirkimą patvirtinančio dokumento – mokėjimo kvito. Jeigu mokesčių administratorius atvyktų į prekyvietę ir prisistatytų, kokiu tikslu jis atvyko ir bandytų įsigyti prekę, pardavėjas žinoma pateiktų mokėjimo kvitą ir mokesčių pažeidimas nebūtų įrodytas.

Ir priešingu atveju, mokesčių administratoriui neprisistačius ir neįspėjus paradvėjo, mokesčių pažeidimas būtų įrodytas ir užfiksuotas, o nesąžiningas mokesčių mokėtojas būtų nubaustas.

Analizuojant mokestinio tyrimo atlikimo pradžią, reikia pastebėti, jog Mokestinio tyrimo taisyklėse nurodoma, jog, „mokėtojo veiklos analizė pradedama be atskiro pavedimo, mokesčių administratoriaus pareigūnui vykdant savo funkcijas“. 29 šių taisyklių punkte nurodoma, jog „pareigūnas mokėtoją vizituoja turėdamas mokesčių administratoriaus viršininko ar jo tam įgalioto asmens pasirašytą užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formą“. Tai dvi nuostatos, kurios yra susijusios su mokestinio tyrimo pradžios atskaitos tašku. Tačiau pažymėtina, jog pareiga apie mokestinio tyrimo pradžią informuoti mokesčio mokėtoją nėra įvardinta. Nurodoma, tik tai, jog pradėti mokestinį tyrimą galima be atskiro pavedimo, turint patvirtintą ir tinkamai įformintą užduoties formą. Pareiga apie tokį tyrimą informuoti mokesčių mokėtoją, nėra įvardijama. Galima remtis tik Mokestinio tyrimo taisyklių 18 punktu, kuriame nurodoma, jog „apie mokestinio tyrimo rezultatus mokėtojas informuojamas visais atvejais, kai, vadovaujantis taisyklių nuostatomis, jis buvo informuotas apie tai, kad jo atžvilgiu atliekamas mokestinis tyrimas.“. Iš šios nuostatos išplaukia, jog vis tik mokesčių mokėtojas turi būti informuojamas apie jo atžvilgiu atliekamą mokestinį tyrimą. Tačiau manytina, jog tokia pareiga – informuoti mokesčių mokėtoją apie jo atžvilgiu pradedamą vykdyti mokestinį tyrimą – turėtų būti įtvirtinta atskira norma ar straipsniu, o ne išplaukti iš sisteminio Mokestinio tyrimo taisyklių nuostatų aiškinimo.

Kitokia situacija yra su mokestinio tyrimo pabaigos ir jos rezultatų pranešimu mokesčių mokėtojui. Mokestinio tyrimo taisyklių 18 punkte nurodoma, jog apie mokestinio tyrimo rezultatus mokėtojas informuojamas visais atvejais, kai, vadovaujantis taisyklių nuostatomis, jis buvo informuotas apie tai, kad jo atžvilgiu atliekamas mokestinis tyrimas, taip pat kai mokestinio tyrimo metu nustatomi trūkumai ir / ar prieštaravimai. Be to, Mokestinio tyrimo taisyklių 11 punkte nurodytais atvejais siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus neteikiamas, tačiau mokėtojas turi būti informuojamas apie priimtą sprendimą atlikti mokestinį patikrinimą, išskyrus MAĮ 121 str. 3 dalyje nustatytus atvejus, kai pradedamas faktinis mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas be pranešimo apie pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą išrašymo.“ Pareigūnas, atlikęs mokestinį tyrimą, jo rezultatus fiksuoja mokestinio tyrimo ataskaitoje (toliau – ataskaita). Ataskaita yra vidinis mokesčių administratoriaus dokumentas. Mokėtojo veiklos analizės metu nustatytus trūkumų ir/ar prieštaravimų, mokėtojas pirmiausia turi būti informuojamas žodžiu (nurodomi trūkumai ir/ar prieštaravimai, jų pašalinimo būdai). Jeigu po informavimo žodžiu mokėtojas nepašalina trūkumų ir/ar prieštaravimų, jam siunčiamas rašytinis

pranešimas, t.y. turi būti siunčiama užpildyta pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus forma.

Reikia išanalizuoti ir mokestinio patikrinimo pabaigos momentą ir informavimo apie jį reglamentavimą. Pastebėtina, jog reglamentuojant informavimo apie mokestinio patikrinimo rezultatus specifiką, priešingai nei reglamentuojant mokestinio tyrimo pabaigos momentą, Mokesčių administravimo įstatyme numatomi du skirtingi pabaigos momentai ir pareiga informuoti apie juos. Išskiriami du pabaigos variantai – patikrinimo aktas ir patikrinimo pažyma. Patikrinimo aktas – tai galimybė informuoti mokesčių mokėtoją apie atliktą mokestinį patikrinimą ir jo rezultatus tuomet, kai mokestinio patikrinimo metu nustatomi tam tikri mokesčių įstatymų pažeidimai. Ir atvirkščiai, patikrinimo pažyma – tai būdas informuoti mokesčių mokėtoją apie atliktą mokestinį patikrinimą ir jo rezultatus tuomet, kai mokestinio patikrinimo metu nenustatomi jokie mokesčių įstatymų pažeidimai (Janušienė E., Vilnius, 2005, p. 58).

Kaip pažymėjo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, „viena iš pareigų tenkančių mokesčių administratoriui mokestinio tyrimo metu - informuoti mokesčių mokėtoją apie mokestinį tyrimą, jo eigą bei rezultatus“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo mėn. 15 d. nutartis byloje Nr. A-556-504/2010). Tačiau tuo atveju, kuomet mokestinis tyrimas perauga į mokestinį patikrinimą Mokestinio patikrinimo taisyklių 11 punkte nurodytais atvejais, mokestinio tyrimo rezultatu tampa pradedamas mokestinis patikrinimas. Šiuo atveju informuojama apie mokestinio tyrimo pabaigos momentą bei apie mokestinio patikrinimo pradžią.

Pastebėtina ir tai, jog formuluotė: „yra pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų“, kuria remiantis nustoja galioti informavimo principas, nėra aiškiai apibrėžta. Tai daugiau vertinamoji sąvoka, nuo kurios priklauso asmens informavimo principo galiojimas. Manytina, įstatymo leidėjas turėtų konkrečiai įvardinti atvejus, kuriems esant neatsiranda pareiga informuoti asmenį apie jo atžvilgiu pradedamą mokestinį patikrinimą. Priešingu atveju galimi piktnaudžiavimo atvejai, pažeidžiamos esminės mokesčių mokėtojo teisės.



## 2.2. Mokestinio patikrinimo pradžios kriterijai

Kaip buvo išanalizuota ankstesnėje darbo dalyje, apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus mokesčių mokėtojui siunčiamas raštiškas pranešimas, kuriame išdėstoma nustatytų trūkumų ir/ar prieštaravimų esmė, pašalinimo būdas ir pašalinimo terminas, kuris negali būti trumpesnis negu 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Ši situacija gali baigtis dvejopai: vienu atveju – ištaisyti visus nustatytus trūkumus per numatytą terminą – mokestinis tyrimas užbaigiamas, o kitu atveju – laiku neįvykdžius nurodytų įpareigojimų – gali pereiti į mokestinį patikrinimą. Jeigu mokesčių mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą laiką pašalina nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus, jam netaikomos Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnyje numatytos baudos (jeigu įstatymai nenumato kitaip), tačiau tai nestabdo delspinigių skaičiavimo. Taip pat trūkumų ir/ar prieštaravimų nepašalinimas yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą.

Analogiškos nuostatos numatomos ir teismų praktikoje. Mokesčių administravimo įstatymo 136 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumų arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. Rašytinis pranešimas paprastai įteikiamas tuo atveju, jei su mokesčių mokėtoju nepavyksta susitarti žodžiu“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. vasario mėn. 1 d. nutartis byloje Nr. A-556-324-10).

Kyla klausimas, ar visuomet mokestinis patikrinimas gali prasidėti tik prieš tai pasiūlius ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus? Ar gali mokestinis patikrinimas prasidėti be šios stadijos?

Antai Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2009 m. sausio 21 d. nutartyje nurodė, kad Mokestinio tyrimo taisyklėse pasisakyta, jog tais atvejais, kai, vadovaujantis Finansinių nusikaltimų ir/ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų perdavimo teisėsaugos institucijoms taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 374, mokestinio tyrimo metu nustatoma finansinių nusikaltimų ir/ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų ir sprendžiamas klausimas dėl informacijos perdavimo minėtoms institucijoms, taip pat kai kyla įtarimas, kad mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus

dokumentus, kitaip apsunkinti mokestinio patikrinimo eigą ar nepriemokų išieškojimo galimybes, nedelsiant, per objektyviai įmanomą laikotarpį turi būti pradėtas mokestinis patikrinimas. Pastarosios teisės normos interpretavimas leidžia tvirtinti, kad mokesčių administratorius išvardintais atvejais įpareigojamas atlikti mokestinį patikrinimą. Taigi teisėkūros subjektas įvardijo atvejus, kada mokestinis patikrinimas turėtų būti pradėtas, bet taip pat pažymėjo, kad toks patikrinimas ne visada būtinas (jei nėra teisės aktais numatytų aplinkybių). Taip mokesčių administratoriui šioje srityje suteikiama diskrecijos teisė. Įstatymų leidėjas, įtvirtindamas nuostatą, detalizuotą kompetentingo teisėkūros subjekto, dėl galimybės mokesčių mokėtojui pašalinti mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus, prieštaravimus, klaidas siekia galimybės kylančius disputus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus išspręsti jau pirminėje, pradinėje jų užsimezgimo stadijoje (Taisyklių 6 p.), t.y. nepradėjus mokestinio patikrinimo. Tokiu būdu paisoma ir proceso ekonomiškumo bei racionalumo principų, siekio išvengti ginčų perkėlimo į kitas ikiteismines pakopas bei teisminiam nagrinėjimui. Todėl teigtina, jog mokesčių administratoriui mokestinio tyrimo metu turint informacijos apie duomenų neatitikimą tarp pastarojo ir mokesčių mokėtojo teikiamų duomenų, mokesčių mokėtojui turėtų būti suteikiama galimybė prieštaravimus, trūkumus, klaidas pašalinti ir taip išspręsti kylantį ginčą (Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. Administracinė byla Nr. A556 – 504/2010).

Reikia paminėti, jog mokestinis patikrinimas gali būti pradėdamas ne tik atlikus mokestinį tyrimą ir nustatčius tam tikrus mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir deklaravimo trūkumus ir mokesčių mokėtojui jų neištaičius, bet ir Mokestinio patikrinimo taisyklėse nurodytais atvejais. Mokestinių tyrimo taisyklių 11 punkte nurodoma, jog: „mokestinio tyrimo metu siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokėtojui neteikiamas ir per objektyviai įmanomą laikotarpį, atsižvelgiant į taikomus atrankos patikrinimams prioritetus, turi būti pradėdamas mokestinis patikrinimas, kai vadovaujantis Finansinių nusikaltimų ir/ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų perdavimo teisėsaugos institucijoms taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 374, nustatoma finansinių nusikaltimų ir/ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų ir sprendžiamas klausimas dėl informacijos perdavimo minėtoms institucijoms. Tai vienas iš šešių Mokestinio patikrinimo taisyklėse nurodytų atvejų, kada turi būti pradėtas mokestinis patikrinimas. Ši procedūra turi būti pradėta ir tuomet, kai kyla įtarimas (mokesčių administratorius turi informacijos/duomenų/faktų), kad mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių mokestinis patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų. Vadinasi ši

vada mokestiniam patikrinimui yra vertinamoji ir neapibrėžta. Mokesčių administratoriui gali kilti įtarimas, kad mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, tačiau ji gali ir nekilti. Be to, traktuotė „kitų aplinkybių, dėl kurių mokestinis patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų“, daro šią nuostatą neapibrėžta, nes nėra aišku, kas įeina į „kitas aplinkybes“.

Trečiasis atvejis kai mokestinis patikrinimas turi būti pradėtas yra situacija, kuomet prieš tai atlikto mokestinio tyrimo metu mokėtojui buvo pasiūlyta pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, tačiau vėliau mokėtojas, patikslinęs deklaraciją, pakartotinai nurodė tuos pačius duomenis ar jų dalį. Tai gana aiškiai apibrėžta nuostata, kuri reiškia, jog mokesčių mokėtojas pateikė analogišką (prieš tai pateiktajai) informaciją mokesčių administratoriui. Tačiau nėra aišku, ar tuo atveju, kai didesnė dalis duomenų ar informacijos sutampa su prieš tai pateikta, o tik nežymi jų dalis skiriasi. Ar šiuo atveju turi būti pradėtas mokestinis patikrinimas remiantis šiuo pagrindu, ar manoma, kad mokestinis patikrinimas turėtų būti pradėtas remiantis mokestinio tyrimo klaidų ir / ar prieštaravimų neištaisymu?

Dar vienas iš požymių, kuriais remiantis pradedamas mokestinis patikrinimas yra situacija, kuomet identifikuojami mokesčių slėpimo požymiai, kai mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas ir kitais būdais, kai yra pagrindas mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, išskyrus atvejus, kai mokesčių apskaičiuoti mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nėra galimybės ne dėl mokėtojo kaltės. Tai vėlgi nėra nuostata, pateikianti baigtinį sąlygų sąrašą, nes nurodoma „ir kitais būdais“. Viena vertus, toks normos reglamentavimo variantas lemia teisinės normos lankstumą, kita vertus lemia ir teisinį neapibrėžtumą.

Mokestinis patikrinimas turi būti pradėtas ir tuomet, kai identifikuojami mokesčių vengimo požymiai, kai mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryti siekiant mokestinės naudos. Šiuo atveju svarbu įrodyti mokestinės naudos siekį, t.y. bandymą išvengti mokesčių, sumokėti mažesnę mokestį ar kitokiu būdu palengvinti mokestinę našą.

Galiausiai mokestinis patikrinimas turi būti pradėtas, kai nustatomas mokesčių įstatymų pažeidimų pakartotinumas, t.y., kai įtariamai mokesčių įstatymų pažeidimai, analogiškai nustatytiems ankstesnio mokėtojo mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu. Šiuo atveju svarbiausias pakartotinumo elementas, tačiau vėlgi sunku nustatyti, ar tas pakartotinumas turi būti identiškas ar tik panašus savo esme.

Pastebėtina ir tai, jog Mokestinis patikrinimas gali būti nepradedamas, kai dėl motyvuotų priežasčių jį pradėti netikslinga, tačiau tokiu atveju turi būti įforminta motyvuota išvada. Išvada yra vidinis mokesčių administratoriaus dokumentas.

Pažymėtina ir tai, jog mokestinis patikrinimas gali būti pradedamas ir vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 114 straipsniu kaip savarankiška ir pirminė procedūra. Šiame teisės akte nustatyta, jog „mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką“. Taigi tokiu atveju mokestinis patikrinimas nebūtinai pradedamas tik po mokestinio tyrimo.

Taigi remiantis tuo, kas išdėstyta šioje darbo dalyje, galime padaryti išvadą, jog atlikus mokestinį tyrimą, ne visada būtina teikti pastabas ar pasiūlymus ištaisyti nustatytus trūkumus / prieštaravimus, kad būtų galima pradėti mokestinį patikrinimą. Mokestinis tyrimas gali iškart pereiti į mokestinį patikrinimą, esant bent vienai Mokestinio tyrimo taisyklėse 11 punkte nurodytai sąlygai. Be to, mokestinis patikrinimas gali prasidėti ir kaip pirminė tikrinimo procedūra.

### **2.3. Mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo terminai**

Kiekvienas atliekamas veiksmas ar procedūra turi būti atliekamai per tam tikrą įstatymo numatytą terminą – tai užtikrina teisėtų lūkesčių principą, suteikia tam tikrą apibrėžtumą. Paprastai terminas teisėje suvokiamas kaip laiko tarpas, su kuriuo įstatymai sieja tam tikrus teisinius padarinius (Aviža S., Bosaitė A., Brazdeikis S. ir kt., Vilnius, 2009, p. 85). Taigi teisiniu požiūriu terminas yra juridinis faktas, su kuriuo įstatymas sieja tam tikrų teisių ir pareigų atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262) (toliau tekste – Civilinis kodeksas) 1.117 straipsnio 1 dalyje įvardyta, kas gali nustatyti ar paskirti terminus, taip pat pateikiami terminų nurodymo būdai kalendoriniais laikotarpiais. Jame sakoma, kad įstatymų ar sandorių nustatytas arba teismo paskiriamas terminas nurodomas kalendorine data arba nurodomas metais, mėnesiais, savaitėmis, dienomis ar valandomis skaičiuojamas laikas. Įstatymo nustatyti terminai paprastai yra imperatyvinio pobūdžio, jų negali pakeisti nei šalys savo susitarimu, nei teismas (arbitražas), ir jo laikymasis yra visiems privalomas.

Pradedant mokestinio tyrimo procedūros terminų analizę, pasakytina, jog nei Mokesčių administravimo įstatyme nei Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse nėra reglamentuoto bendrojo termino, per kurį turi būti atliktas mokestinis tyrimas. Vadinasi, būtų galima konstatuoti, jog

mokestinis tyrimas gali būti atliekamas neribotą laiko tarpą. Tačiau pastebėta, jog mokesčių administratoriui Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse numatoma bendroji pareiga, jog mokestinis tyrimas turi būti atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Be to, mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį tyrimą, turi laikytis bendrųjų teisės principų – protingumo ir operatyvumo (Paulauskas A. , Vilnius, 2005, p. 48). Tačiau manytina, jog tikslesnio termino reglamentavimas įstatymo ar bent poįstatyminio teisės akto lygmeniu, užtikrintų geresnę mokesčių mokėtojo apsaugą nuo neribotą laiką besitęsiančio mokestinio tyrimo atlikimo.

Nors ir nėra griežtai nurodyta, kiek gali trukti mokestinis tyrimas, tačiau Mokestinio tyrimo taisyklės reglamentuoja vieno iš mokestinio tyrimo veiksmų – mokėtojo vizitavimo – trukmę. Kaip jau buvo minėta anksčiau mokesčių mokėtojo vizitavimas – tai mokėtojo, jo veiklos vykdymo vietos lankymas ir/ar stebėjimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės tikslais. Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse nurodoma, jog mokesčių mokėtojo vizitavimas negali trukti ilgiau kaip 3 darbo dienas. Kai, atlikus mokėtojo vizitavimą, mokestinis tyrimas baigiamas, pareigūnas surašo pranešimą, kuris turi atitikti Mokestinio tyrimo taisyklių 20 punkte išdėstytus reikalavimus ir įteikia jį mokėtojui. Tačiau akcentuotina, jog kitų mokestinio tyrimo veiksmų - mokėtojo veiklos analizės bei mokėtojo veiklos kontrolės – atlikimo terminai nėra nurodyti. Vadinasi, atliekant mokestinį tyrimą, visi terminai, išskyrus mokėtojų vizitavimą, yra mokesčių administratoriaus kompetencijos sritis. Jokie imperatyvūs terminai nesaisto mokesčių administratoriaus, atliekant mokestinį tyrimą mokėtojo veiklos analizės bei mokėtojo veiklos kontrolės srityse.

Kalbant apie mokestinio patikrinimo terminus, reikia akcentuoti, jog yra išskiriamos dvi patikrinimų kategorijos – patikrinimai, atliekami nuvykus pas mokesčių mokėtoją, ir patikrinimai, atliekami mokesčių administratoriaus buveinėje.

Patikrinimas nuvykus pas mokesčių mokėtoją negali trukti ilgiau kaip 90 dienų. Jeigu mokesčių mokėtojas turi struktūrinių padalinių (filialų, atstovybių), kiekvieno tokio padalinio patikrinimui gali būti papildomai skiriama po 30 dienų. Vėlgi pabrėžtina, jog šie terminai yra labai sąlyginiai, kadangi atsižvelgiant į patikrinimo sudėtingumą, tikrinamos veiklos pobūdį ar tikrinimo mastą, minėti patikrinimo terminai centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęsti atitinkamai ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir 30 dienų. Svarbu tai, kad nurodyti patikrinimo terminai reiškia dienas, kuriomis mokesčių administratoriaus pareigūnas atlikdamas patikrinimą faktiškai buvo pas mokesčių mokėtoją. Kai patikrinimas yra pratęsiamas ar sustabdomas, pavedime tikrinti turi būti nurodomos mokestinio patikrinimo pratęsimo (sustabdymo) priežastys bei terminas ir apie tai pasirašytinai informuojamas mokėtojas. Mokesčių

mokėtojo pageidavimu jam turi būti paliekama papildyto pavedimo tikrinti kopija (Valstybės žinios, 2006, Nr.: 12-451).

Pabrėžtina, jog mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo patikrinimo trukmė neribojama, tačiau Mokesčių administravimo įstatymas nustato, kad mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Valstybinė mokesčių inspekcija yra nustačiusi rekomenduotinus patikrinimo atlikimo terminus, kai patikrinimą atlieka vienas mokesčių administratoriaus pareigūnas: ribotos atsakomybės juridinių asmenų kompleksinius patikrinimus rekomenduojama atlikti per 30–50 darbo dienų, teminius – per 10–25 darbo dienas; neribotos atsakomybės juridinių asmenų kompleksinius patikrinimus rekomenduojama atlikti per 15–35, teminius patikrinimus – per 5–15 darbo dienų (Valstybės žinios, 2006, Nr. 12-451). Tačiau visos šios gairės yra tik rekomendacinio pobūdžio, yra dispozityvios. Žinoma, toks reglamentavimas turi tiek ir privalumų, tiek ir trūkumų. Kiekvienas mokestinio patikrinimo atvejis yra unikalus ir jį įsprausti į bendros taisyklės rėmus yra neįmanomas uždavinys. Tačiau tai gali sudaryti ir sąlygas nepagrįstam mokestinio patikrinimo atlikimo termino pratęsimui.

Dėl mokestinio patikrinimo atlikimo termino savo nuomonę yra išdėstęs ir Lietuvos vyriausias administracinis teismas. Vienoje iš nagrinėtų bylų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A438-547/2009), teismas konstatavo, jog mokestinio patikrinimo, atliekamo mokesčių administratoriaus buveinėje trukmė, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 119 straipsnio 6 punktą ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 40 punktą, nėra ribojama. Mokesčių administratoriui suteikiama diskrecijos teisė pasirinkti mokestinio patikrinimo trukmę, atsižvelgiant į vienintelę imperatyvaus pobūdžio sąlygą – būtinybę užtikrinti, kad mokestinis patikrinimas būtų atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Teisėjų kolegija pažymėjo, jog tokia sąlyga iš esmės reiškia tai, kad mokesčių administratoriaus teisė pasirinkti, ar pratęsti mokestinio patikrinimo trukmę nėra absoliuti, bet privalo būti realizuojama atsižvelgiant į objektyvius faktorius, t. y. objektyvią būtinybę (objektyvias priežastis) atlikti tam tikrus patikrinimo veiksmus (pvz., išreikalauti papildomus dokumentus, informaciją ir pan.).

Pavyzdžiui, praktikoje gali susidaryti tokia situacija, jog mokestinis patikrinimas atliekamas kelis metus iš eilės. Vienoje iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bylų buvo nagrinėtas atvejis, kuomet mokestinis patikrinimas vieno iš mokesčių mokėtojo atžvilgiu buvo

atliekamas net penkerius metus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo mėn. 4 d. nutartis byloje Nr. A-575-1633/2010). Mokesčių administratorius tokią padėtį aiškino tuo, jog mokesčių mokėtojas vengė geranoriško bendradarbiavimo su juo, nesuteikė atitinkamos pagalbos, todėl mokestinio patikrinimo terminas tapo toks ilgas. Tačiau teisėjų kolegija buvo kitokios nuomonės. Pasak teismo, teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia padėtis, kai mokestinis patikrinimas trunka neribotą laiką be pateisinamų priežasčių mokesčių administratoriui nevykdant tiesiogiai mokesčių įstatymuose jam numatytų funkcijų. Mokesčių administratoriui, nesiimant jo diskrecijoje esančių veiksmų, yra neproporcingai pažeidžiami mokesčio mokėtojo teisėti lūkesčiai, jog mokestinis patikrinimas bus atliktas per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką. Mokesčių administravimo įstatymo 33, 122, 124, 125 straipsniai nustato mokesčių administratoriaus diskreciją mokestinio patikrinimo metu patekti į mokesčio mokėtojo patalpas, paimti mokesčių mokėtojo apskaitos ar kitus dokumentus, paimti mokesčių mokėtojui priklausančius daiktus, prekių ar produkcijos mėginius ir pavyzdžius. Iš to seka, kad net ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nevykdo savo pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi mokestinio patikrinimo metu, mokesčių administratoriui išlieka galimybė įgyvendinti mokesčių įstatymuose jam numatytas teises bei vykdyti pareigas, viešo administravimo subjektas negali būti pasyvus, jis nėra atleidžiamas nei nuo mokesčių administravimo įstatyme jam numatytos mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės funkcijos, nei nuo pareigos ginti teisėtus valstybės interesus. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinis patikrinimas mokesčių administratoriaus buveinėje negali trukti neribotą laiką ir remdamasi protingumo, sąžiningumo ir teisingumo principais, teisėjų kolegija konstatavo, kad tik aktyvūs mokesčių administratoriaus veiksmai gali užtikrinti mokestinio patikrinimo atlikimą per objektyviai įmanomai trumpiausią laiką bei garantuoti mokesčio mokėtojo konstitucines teises (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo mėn. 4 d. nutartis byloje Nr. A-575-1633/2010).

Įdomu ir tai, jog Mokesčių administravimo įstatymas nustato kompleksinio bei teminio patikrinimų atlikimo dažnumą, tačiau kartu nustato ir tiek daug šių taisyklių išimčių, kad praktiškai šie ribojimai gali būti nesunkiai apeinami. Pavyzdžiui, patikrinimų periodiškumo apribojimai netaikomi, jeigu atliekamas operatyvus ar paaiškėjus naujoms aplinkybėms - pakartotinis patikrinimai, jeigu patikrinimas atliekamas juridinio asmens likvidavimo, reorganizavimo, bankroto ar restruktūrizavimo bylos iškėlimo, mokesčių mokėtojo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų registro atveju, mokesčių mokėtojui prašant grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) ar išduoti pažymą apie atsiskaitymą su biudžetu, jeigu patikrinimas atliekamas kitos kompetentingos valstybės įstaigos ar institucijos pavedimu ar pagal užsienio

valstybės mokesčių administratoriaus kreipimasi, taip pat jeigu atliekamas bendras patikrinimas su kitomis valstybės įstaigomis ir institucijomis ar su užsienio valstybių mokesčių administratoriais. Taigi įstatymo leidejas nustato tam tikrą terminų taisyklę, tačiau įtvirtina dar daugiau jos išimčių, kurie tampa dažnesni už pačią taisyklę.

Verta akcentuoti, kad atlikti pakartotinį to paties mokesčio už tą patį laikotarpį patikrinimą, jei dėl jo jau buvo priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma, galima tik tuo atveju, jei nuo pirminio patikrinimo pabaigos (jei sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo buvo apskūstas – nuo paskutinio sprendimo šiame mokestiniame ginče priėmimo dienos) praėjo ne daugiau kaip 10 metų, arba tuo atveju, jeigu atliekamas operatyvus patikrinimas, patikrinimas atliekamas pagal užsienio valstybės mokesčių administratoriaus kreipimasi arba su juo atliekant bendrą patikrinimą, atliekant mokestinį patikrinimą dėl abipusio susitarimo procedūros, paaiškėjus naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams (pavyzdžiui, jei mokėtojas pateikia patikslintą patikrinto mokestinio laikotarpio mokesčio deklaraciją ar ataskaitą, mokesčių administratorius gauna reikšmingos informacijos iš kitų asmenų) ar esant kitoms Mokesčių administravimo įstatyme nustatytoms aplinkybėms (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243). Pastebėtina, jog kai tikrinamas atskiras mokesčių mokėtojo padalinys arba veiklos vykdymo vieta, pakartotinio patikrinimo atlikimo apribojimai taikomi tik dėl jau patikrintos mokesčių mokėtojo mokamo mokesčio dalies.

Kalbant apie operatyvius mokestinius patikrinimus, reikia paminėti, jog vien tokio patikrinimo pavadinimas suponuoja idėją, jog patikrinimas turi būti įgyvendintas greitai, nedelsiant. Tačiau paminėtina, jog bendrųjų tokios rūšies patikrinimų terminų Operatyvaus patikrinimo taisyklės nenumato, todėl manytina, kad juos įgyvendinant, reikia vadovautis Mokestinių patikrinimų taisyklių nuostatomis, kurios reglamentuoja mokestinių patikrinimų atlikimo tvarką.

Analizuojant praktinius mokestinio patikrinimo atlikimo terminus, reikia akcentuoti, jog remiantis Vyriausybės 2010 m. veiklos prioritetų įgyvendinimo per I pusmetį pažangos lentelę (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2010), nurodoma, jog sparčiau nei numatyta Mokesčių administravimo įstatyme yra atliekami mokestiniai patikrinimai, kadangi mokestinių patikrinimų vidutinė trukmė 2009 metais buvo 51 diena, o pagal Mokesčių administravimo įstatymą numatomas terminas iki 90 dienų. Taip pat deklaruojama, kad pasiekti visi užsibrėžti rodikliai – vidutinė mokestinių patikrinimų trukmė I – aji 2010 m. pusmetį buvo 33 dienos, t.y. 12 proc. trumpesnė nei planuota (planas – 37 darbo dienos) ir 33 proc. trumpesnė nei 2009 m. pirmąjį



pusmetį. Vadinasi remiantis šiais rodikliais praktikoje mokesčių administratorius nėra linkęs piktnaudžiauti mokestinio tikrinimo procedūrų terminų vilkinimu (žr. 1 lentelę).

Lentelė. **Mokestinio tikrinimo procedūrų trukmė (dienomis).**

METAI	MOKESTINIO TYRIMO TRUKMĖ	MOKESTINIO PATIKRINIMO TRUKMĖ
2008	36	63
2009	30	59
2010	25	51

**Šaltinis:** Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011.

Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis, 2010 m. vidutinė mokestinių tyrimų trukmė buvo 25 dienos, 2009 m. - 30 dienų. Mokestinių patikrinimų trukmė 2010 m. - vidutiniškai 51 diena, 2009 m. - 59 dienos. Toks mokestinių tikrinimo procedūrų trukmės sumažėjimas grindžiamas tuo, jog mokesčių administratorius ypač didelį dėmesį pradėjo skirti analitinei veiklai: stebimi bei analizuojami mokesčių mokėtojų veiklos rodikliai, rinkos dalyvių sandoriai, deklaruojami bei mokami mokesčiai. Tokia administratoriaus veikla netrukdo verslo veiklos, o sukaupta informacija padeda sutrumpinti vykdytinas kontrolės procedūras, todėl patikrinimų trukmė 2010 m., lyginant su 2009 m. sutrumpėjo 14 procentų, o mokestinių tyrimų – 17 procentų. Pažymėtina, kad patikrinimų trukmę ilgina tokie patikrinimai, kurių metu buvo susidurta su mokesčių mokėtojų vengimu bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, būtinumu gauti informaciją iš ikiteisminio tyrimo įstaigų, taikyti specialius mokesčių bazės nustatymo metodus ir pan, (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011).

Remiantis tuo, kas išdėstyta, pasakytina, jog mokestinių kontrolės procedūrų atlikimo terminų nustatymas lemia mokesčių mokėtojų teisėtą lūkesčių principo užtikrinimą. Nors ir praktiniu aspektu mokesčių administratorius nėra linkęs piktnaudžiauti šia savo pareiga, tačiau teorinis lygmuo vis tik sudaro galimybę mokesčių mokėtojo teisėtą lūkesčių principo pažeidimui.

## 2.4. Mokestinio patikrinimo procedūros sustabdymas (pratęsimas)

Mokestinis patikrinimas gali būti sustabdomas tik tam tikrais mokesčių įstatymų ar poįstatyminių teisės aktų numatytais atvejais. Tokie atvejai siejami su situacijomis, kuomet neįmanoma atlikti mokestinio patikrinimo dėl tam tikrų duomenų, kompetencijos trūkumo. Kiekvienas mokesčių mokėtojas yra suinteresuotas, kad jo atžvilgiu atliekamas mokestinis patikrinimas būtų kuo greičiau baigtas ir jis galėtų netrukdomas toliau vykdyti savo veiklą. Mokestinio patikrinimo sustabdymas reiškia mokestinio patikrinimo trukmės pailgėjimą, mokesčių mokėtojo ar net mokesčių administratoriaus teisių suvaržymą, todėl mokestinio patikrinimo sustabdymas turi būti reglamentuotas teisės aktuose.

Mokestinio patikrinimo taisyklės yra numatyta, kad tais atvejais, kai mokestinis patikrinimas yra pratęsimas ir / arba sustabdomas, pavedime tikrinti turi būti nurodomos mokestinio patikrinimo pratęsimo (sustabdymo) priežastys bei terminas ir apie tai pasirašytinai informuojamas mokėtojas, o mokėtojui pageidaujant, turi būti paliekama papildyto pavedimo tikrinti kopija. Vadinasi, sustabdant mokestinį patikrinimą yra svarbūs trys elementai – priežasčių nurodymas, termino apibrėžimas ir mokesčių mokėtojo informavimas apie šiuos du niuansus. Kyla klausimas, kokio pobūdžio priežastys gali būti nurodomos ir kuo remiantis turi būti nustatomas mokestinio patikrinimo sustabdymo terminas.

Remiantis teismų praktika, pasakytina, jog tikrinant tiek mokestinio patikrinimo sustabdymo pagrįstumą, tiek mokestinio patikrinimo pratęsimą, būtina analizuoti tas pratęsimo (sustabdymo) priežastis, kurios ir sąlygojo tokį mokesčių administratoriaus procesinį veiksmą. Visos šios priežastys turi būti įvardintos teisės akte. Neįvardijus pastarųjų priežasčių arba apsiribojus tik abstraktaus pobūdžio formuluotėmis teigtina, jog mokestinio patikrinimo proceso pratęsimas (sustabdymas) yra akivaizdžiai nepagrįstas bei nepaisoma taisyklių, reglamentuojančių mokestinio patikrinimo pratęsimą (sustabdymą), mokesčių administratorius nevykdo prievolės tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, paneigiama pareiga atliekant mokesčių administratoriui priskirtas funkcijas stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1323/2008).

Vadinasi, remiantis aukščiau išdėstytu, mokestinio patikrinimo sustabdymo priežastys neturi būti abstraktaus pobūdžio, jos turi būti suformuojamos tiksliai ir aiškinti. Kaip buvo konstatuota vienoje iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bylų, priežastys turi būti apibrėžtos ne keliais sakiniais, o turi būti nurodoma, kokia informacija bus vertinama, kokia jos

apimtis, kiek ji susijusi su mokestiniu patikrinimu, iš kur ji bus gaunama bei kokių tikslų šis vertinimas bus atliekamas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. birželio mėn. 26 d. nutartis byloje Nr. A-556-806-09). Remiantis tuo, galima teigti, jog mokestinio patikrinimo sustabdymo priežastys negali būti įvardijamos kaip „reikalingos informacijos suradimui“, „trūkstant duomenų“ ir pan. Priežastys turi būti detalios ir motyvuotos.

Pereinant prie antrojo mokestinio patikrinimo sustabdymo elemento – sustabdymo termino numatymo – pasakytina, jog tai mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, kuri ribojama tam tikrų neapibrėžtų teisminės praktikos įtvirtintų terminų. Kaip teigia teisminė praktika, „mokesčių administratoriaus teisė pasirinkti ar pratęsti mokestinio patikrinimo trukmę nėra absoliuti, bet privalo būti realizuojama atsižvelgiant į objektyvius faktorius, t. y. objektyvią būtinybę (objektyvias priežastis) atlikti tam tikrus patikrinimo veiksmus, pavyzdžiui, išreikalauti papildomus dokumentus, informaciją ir pan.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A438-547/2009).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija konstatavo, kad teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia padėtis, kai mokestinis patikrinimas trunka neribotą laiką be pateisinamų priežasčių, mokesčių administratoriui nevykdant tiesiogiai mokesčių įstatymuose jam numatytų funkcijų, t.y. neturint aiškiai suformuluotų priežasčių ir apibrėžtų terminų sustabdomas mokestinis tyrimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. spalio 12 d., sprendimas administracinėje byloje Nr. A575-1633/2010).

Mokestinio patikrinimo taisyklėse nurodoma, jog mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas tais atvejais, kai jam užbaigti reikia informacijos iš kitų Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių kompetentingų institucijų, kitų teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų ir tokiu laikotarpiu faktiškai mokestinis patikrinimas nėra atliekamas. Be to, išimtiniais atvejais mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas dėl mokėtojo ligos, komandiruotės į užsienį, taip pat mokestinį patikrinimą atliekančio mokesčio administratoriaus pareigūno ligos, kai sudėtinga ir / arba netikslinga jį pakeisti kitu mokesčių administratoriaus pareigūnu. Tuo atveju, kai mokesčių administratoriaus pareigūno liga trunka ilgiau kaip 15 darbo dienų, mokestiniam patikrinimui atlikti turi būti skiriamas kitas mokesčių administratoriaus pareigūnas.

Pabrėžtina ir tai, jog išnykus aplinkybėms, dėl kurių mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas, pavyzdžiui, gavus atsakymus iš atitinkamų Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų, užsienio valstybių įstaigų ir institucijų, mokestinis patikrinimas turi būti nedelsiant atnaujintas ir užbaigtas. Praktikoje esti atvejų, kai atsakymų iš Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų gavimas trunka labai ilgai. Dėl to,

įstatymo kūrėjai numatė ilgiausią 6 mėnesių terminą, per kurį suteikiama teisė mokesčių administratoriui laukti atsakymo iš Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų. Tuo atveju, jeigu iš užsienio valstybių įstaigų ir institucijų atsakymo negaunama per 6 mėnesius, sustabdytasis mokestinis patikrinimas turi būti tęsiamas toliau, išskyrus įstatyme numatytas išimtis. Tokiu būdu įstatymo leidėjas bando apsaugoti mokesčių mokėtoją nuo neribotai besitęsiančio mokestinio patikrinimo.

Pabrėžtina, jog tuo atveju, kai mokestinis patikrinimas stabdomas, ne mokesčių administratoriaus iniciatyva, o paties mokesčių mokėtojo prašymu, gali būti siauriamos ir mokesčių administratoriaus teisės per kuo objektyvesnį laiko tarpą užbaigti mokestinės kontrolės procedūras. Tokia teisės norma įtvirtinta Mokestinio patikrinimo taisyklių 36 punkte, kurioje nurodoma, jog mokestinis patikrinimas taip pat gali būti stabdomas, kai mokesčių mokėtojas pateikia motyvuotą prašymą sustabdyti mokestinį patikrinimą dėl svarbių priežasčių (pavyzdžiui, dėl mokėtojo komandiruotės į užsienį, ligos ir pan.) ir nėra galimybės įgaliojimus atstovauti mokesčių mokėtojui suteikti kitam asmeniui.

Analizuojant operatyvaus patikrinimo sustabdymą ir / ar pratęsimą, pasakytina, jog tokia galimybė yra numatyta Operatyvaus patikrinimo taisyklėse. Jose nurodoma, jog „nepažeidžiant Mokesčių administravimo įstatyme 119 straipsnyje nustatytų apribojimų, operatyvus patikrinimas gali būti pratęsimas tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nevykdo ar dalinai vykdo privalomus vykdyti mokesčių administratoriaus nurodymus ar yra kitų objektyvių priežasčių, dėl kurių nėra galimybės operatyvų patikrinimą baigti per nustatytą terminą. Mokesčių mokėtojas turi būti supažindinamas su operatyvaus patikrinimo pratęsimu“(Valstybės žinios, 2008, Nr. 91-3661). Vadinasi, operatyvaus patikrinimo pratęsimas iš dalies yra siejamas su mokesčių mokėtojo tam tikrų pareigų ar įpareigojimų nevykdymu ir gali priklausyti nuo paties mokesčių mokėtojo iniciatyvos. Tačiau įstatymo normos konstruotėje yra nurodytos ir „kitos objektyvios priežastys, dėl kurių nėra galimybės operatyvų patikrinimą baigti per nustatytą terminą“, kurios operatyvaus patikrinimo pratęsimo galimybę daro griežtai neapibrėžta.

Kalbant apie mokestinio tyrimo sustabdymą ir / ar pratęsimą, pasakytina, kad tokia galimybė Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse nėra numatyta. Vadinasi, arba mokestinis tyrimas pabaigiamas arba nuo mokestinio tyrimo pereinama į mokestinį patikrinimą.

Taigi mokestinio patikrinimo sustabdymas gali būti priežastis neribotą laiką besitęsiančio mokestinio patikrinimo, todėl būtina griežtai reglamentuoti tokio sustabdymo terminus ir priežastis. Dabartinis teorinis lygmuo gali neužtikrinti tinkamo mokestinio patikrinimo sustabdymo procedūros ir taip pažeisti mokesčių mokėtojų teises.

## 2.5. Mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo legatimumo problematika

Mokesčių administratorius, vykdydamas savo funkcijas, taip pat ir atlikdamas mokestinį tyrimą ar patikrinimą, turi tam tikras teises. Komentuojamos teisės yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatyme. Šio teisės akto 33 straipsnis nurodo, jog „mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę: gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija; šio Įstatymo nustatyta tvarka patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas; laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus; užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus; uždaryti teritoriją ar jos dalis; paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus; daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad būtų išvengta jų klastojimo; duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais; priverstinai išieškoti iš asmenų mokestines nepriemokas; pagal kompetenciją surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus ir atlikti kitus veiksmus, numatytus Administracinių teisės pažeidimų kodekse, skirti kitas administracines sankcijas, baudas, nustatytas įstatymuose; atlikti pats arba pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterinių programų bei jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus; (...) nepažeisdamas įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus; naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis“.

Kaip matyti mokesčių administratoriui, vykdant savo funkcijas, suteikiama daugybė teisių, susijusių su svarbiausiomis asmens teisėmis, tokiomis kaip: nuosavybės neliečiamumas, asmens privatumas ir kt. (Korzun, S.Y., 2008, p. 48). Dėl šių priežasčių svarbu tampa išsiaiškinti, ar tokios mokesčių administratoriui suteiktos teisės yra absoliutaus pobūdžio ir kokios jų ribos.

Ypač daug diskusijų susilaukė Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 19 dalyje įtvirtinta nuostata, jog mokesčių administratorius vykdydamas savo funkcijas turi teisę

„nepažeisdamas įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus“. Taip pat mokesčių administratoriaus teisė patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas, išskyrus išimtis kalbant apie fizinius asmenis. Kyla klausimas, kam mokesčių administratoriui prireikė tokių priemonių, kuriomis disponuoja operatyvinę veiklą vykdančios institucijos. Šios nuostatos labiausiai susijusios su visomis patikrinimų rūšimis, kuomet norint pasiekti šių kontrolės procedūrų tikslus, būtina patekti į tikrinamų objektų patalpas, paimti tam tikrus dokumentus, įvairiomis fiksavimo priemonėmis užfiksuoti pažeidimus. Be šių teisių, mokestinio patikrinimo procedūrų tikslai būtų sunkiai įgyvendinti.

Tokia priemonė įtvirtinta ir Administracinių teisės pažeidimų kodekso 256 straipsnyje, kuriame numatyta, kad įrodymus renka pareigūnai, turintys teisę surašyti administracinio teisės pažeidimo protokolą ir (arba) nagrinėti administracinio teisės pažeidimo bylą. Įrodymais gali būti laikomos nuotraukos, garso ir vaizdo įrašai. Todėl šis papildymas tik įtvirtino Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių administratoriaus teisę rinkti įrodymus (nuotraukas, garso bei vaizdo įrašus) administracinio teisės pažeidimo byloje, kaip jau seniai numatyta Administracinių teisės pažeidimų kodekse.

Pažymėtina, jog Lietuvos Respublikos teisės aktai griežtai reglamentuoja atvejus, kas ir kada gali iš asmenų, tiek fizinių, tiek juridinių, gauti ar paimti tam tikrus dokumentus, materialines vertybes, daiktus ar kt. Nuosavybės teisė yra neliečiama, tai įteisinta ir Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014), todėl reikalavimas pateikti tam tikrus dokumentus ar daiktus bei juos paimti gali būti kildinamas tik iš įstatymiškai įtvirtintos teisės tai atlikti. Mokesčių inspekcija yra viena iš institucijų, kuriai tokia teisė yra suteikta ir šios teisės įgyvendinimo tvarka bei ribos yra nustatytos Mokesčių administravimo įstatyme. Tačiau ši teisė nėra absoliuti, todėl būtina aptarti, kaip ir kada mokesčių administratorius gali ją realizuoti.

Visų pirma, Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. yra numatyta, kad mokesčių administratorius turi teisę gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija bei laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus. Reikia pažymėti, kad mokesčių administratorius šia teise gali pasinaudoti tik tada, kai to reikia jo funkcijoms įgyvendinti. Mokesčių administratorius, vykdydamas jam pavestą funkciją kontroliuoti, ar mokesčių mokėtojas mokesčius apskaičiavo, deklaravo ir

sumokėjo teisingai, turi teisę gauti iš mokesčių mokėtojo tam tikrus dokumentus bei juos paimti, kai to reikia mokestiniam patikrinimui ar mokestiniam tyrimui atlikti. Vadinas šiuo aspektu nuosavybės neliečiamumo principas yra ribojamas tik mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, visais kitais atvejais jis yra ribojamas ir draudžiamas. Taigi mokesčių administratorius prieš paimdamas tam tikrą nuosavybės objektą iš mokesčių mokėtojo turi įsitikinti, kad jis yra susijęs su mokesčių mokėtojo mokestiniais įsipareigojimais valstybei (Smalakienė E., Vilnius, 2004, p. 59).

Svarbu ir tai, jog mokesčių mokėtojas, pas kurį atvyko mokesčių administratoriaus pareigūnas arba telefonu prašo pateikti jam reikalingą informaciją, visada turi teisę paklausti, kokiam tikslui yra prašomi pateikti dokumentai. Jeigu dokumentų išreikalavimo tikslas yra mokestinis patikrinimas ar tyrimas, mokesčių administratorius privalo mokesčių mokėtojui paprašius pateikti atitinkamą sprendimą (dokumentą) pavesti atlikti mokestinį patikrinimą ar pradėti vizitavimą (Smalakienė E., Vilnius, 2004, p. 60). Šių dokumentų patikrinimas yra labai svarbus mokesčių administratoriaus prašomos pateikti informacijos ar dokumentų poreikio teisėtumo įvertinimui, pavyzdžiui, pavedime tikrinti nurodyta, kad bus tikrinamas gyventojų pajamų mokestis, susijęs su darbo santykiais už 2010 m., akivaizdu, kad mokesčių administratorius negalės reikalauti pateikti jam pavyzdžiui tam tikras komercines sutartis dėl juridinio asmens turto pardavimo ar pirkimo ir pan. Šiuo atveju taip pat svarbu nustatyti ir patikrinimo laikotarpį, jeigu tikrinamas gyventojų pajamų mokestis už 2010 m., negali būti prašomi dokumentai už 2009 m. ir pan.

Trečias svarbus aspektas yra tai, jog mokesčio mokėtojo prašomi pateikti dokumentai turi būti reikalingi patikrinti, ar teisingai yra apskaičiuoti bei sumokėti mokesčiai. Mokesčių administratorius, vykdydamas savo funkcijas, privalo naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis, be to, mokesčių administratoriaus veiksmai turi kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą. Įvertinus tai, galima tvirtinti, kad mokesčių administratoriui turi būti teikiami tokie dokumentai, kurių pagrindu kyla mokestinės pareigos ir iš kurių turinio galima nustatyti, ar patikrinti mokesčių apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumą. Be to, besąlygiškai turi būti leista susipažinti su dokumentais, kurių privalomą rengimą bei įforminimą nustato mokesčių ir kiti teisės aktai (finansinė atskaitomybė, mokesčių deklaracijos, žiniaraščiai, kasos pajamų / išlaidų žurnalai, kvitai, sąskaitos - faktūros ir pan.) (Gorelov, A.A., 2008, p. 88). Dažni atvejai, kai įmonėse yra rengiami įvairūs dokumentai, reikalingi, pavyzdžiui vidaus kontrolei, marketingui, veiklos optimizavimui ir pan. Šių dokumentų buvimas ar rengimas yra išimtinai mokesčių mokėtojo teisė ir, jeigu tie dokumentai nėra mokesčių apskaičiavimo

pagrindas, tai jų pateikimas mokesčių administratoriui nėra privalomai vykdytina pareiga. Pažymėtina, kad papildomų dokumentų teikimas mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo ar tyrimo metu nėra draudžiamas, todėl, esant poreikiui ar būtinumui pagrįsti ar papildomai patvirtinti tam tikrus faktus ar aplinkybes, mokesčių mokėtojas gali pateikti į mokesčių inspekciją ir tuos dokumentus, kurie rengiami tik paties mokesčių mokėtojo iniciatyva. Vadinasi, papildomų duomenų teikimas yra mokesčių mokėtojo teisė, bet ne pareiga.

Praktikoje dažnai kyla klausimas dėl dokumentų, kurie sudaro komercinę paslaptį, pateikimo mokesčių administratoriui privalomumo ir apribojimo. Mokesčių administravimo įstatymas nustato, kad atsisakymas pateikti informaciją negali būti grindžiamas komercine ar banko paslaptimi. Atsisakyti pateikti informaciją grindžiant profesine paslaptimi galima tik tuo atveju, jei tai tiesiogiai numatyta įstatymuose ir jei Mokesčių administravimo įstatymas tiesiogiai neįpareigoja minėtą informaciją pateikti. Komercine (gamybine) paslaptimi yra laikoma informacija, kuri turi tikrą ar potencialią komercinę (gamybinę) vertę dėl to, kad jos nežino tretieji asmenys ir ji negali būti laisvai prieinama dėl šios informacijos savininko ar kito asmens, kuriam savininkas ją yra patikėjęs, protingų pastangų išsaugoti jos slaptumą. Akivaizdu, kad mokesčių mokėtojo saugoma informacija, kurios atskleidimas tretiesiems asmenims gali paveikti vykdomą verslą bei jo perspektyvas, turi būti teikiama kitiems asmenims tik išimtiniais ir įstatymuose nurodytais atvejais. Kaip ir buvo konstatuota, nepriklausomai nuo informacijos (dokumentų) pobūdžio bei slaptumo, jeigu šių dokumentų pagrindu gali būti patikrintas mokesčių apskaičiavimas ar sumokėjimas, jie turi būti pateikti mokesčių administratoriui. Atsisakymas teikti tokią informaciją galimas tik įstatymiškai įteisinus tokio atsisakymo galimumą, ir tai su sąlyga, kad Mokesčių administravimo įstatymas tiesiogiai neįpareigoja tokią informaciją pateikti (Matkevičius A., Vilnius, 2008, p. 55).

Be to, Mokesčių administravimo įstatymas, numatydamas galimybę mokesčių administratoriaus pareigūnui susipažinti su informacija, kuri yra mokesčių mokėtojo komercinė paslaptis ir kuria remiantis gali būti grindžiamas to mokėtojo mokesčių apskaičiavimas, taip pat numato tokiam pareigūnui ir atitinkamas pareigas. Mokesčių administravimo įstatyme nurodyta, kad mokesčių administratorius privalo nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių ir užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą (Voroneckienė J., Vilnius, 2009, p. 99).

Tam kad tokia pareiga neliktų tik deklaracinio pobūdžio, numatant įstatyme mokesčių administratoriaus pareigas, nustatoma ir jo atsakomybė už netinkamą tokių pareigų vykdymą ar teisių realizavimą. Mokesčių administratorius, atlikdamas jam įstatymų pavestas funkcijas, privalo veikti taip, kaip tai numatyta įstatymuose, priešingu atveju, mokesčių administratoriaus veiksmai



bus laikomi neteisėtais. Mokesčių administratorius, savo neteisėtais veiksmais ar neveikimu padaręs žalą mokesčių mokėtojui, privalo ją atlyginti įstatymų nustatyta tvarka. Mokesčių administratoriaus pareigūnai, kurių tiesioginiais veiksmais ar neveikimu buvo padaryta žala, atsako Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo (Valstybės žinios, 1999, Nr. 66-2130) (toliau tekste - Valstybės tarnybos įstatymas) bei kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriui neteisėtai paskleidus mokesčių mokėtojo komercine paslaptimi laikomą informaciją, mokesčių mokėtojas įgyja teisę išreikalauti iš Valstybinės mokesčių inspekcijos jam padarytą žalą. Be to, pareigūnas, atlikęs neteisėtus veiksmus, bus patrauktas atsakomybėn Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka (Smalakienė E. Vilnius, 2004, p. 48).

Įdomu ir tai, jog už komercinių paslapčių atskleidimą yra numatoma ir baudžiamoji atsakomybė. Asmuo, atskleidęs komercine paslaptimi laikomą informaciją, kuri jam buvo patikėta ar kurią jis sužinojo dėl savo tarnybos ar darbo, jeigu ši veika padarė didelės turtinės žalos nukentėjusiam asmeniui, baudžiamas teisės dirbti tam tikrą darbą arba užsiimti tam tikra veikla atėmimu, viešaisiais darbais, bauda, laisvės apribojimu, areštu arba laisvės atėmimu iki dvejų metų (Voroneckienė J., Vilnius, 2009, p. 101). Svarbu pažymėti ir tai, kad mokesčių administratorius turi teisę paskleisti apie mokesčių mokėtoją informaciją, kuri pagal Mokesčių administravimo įstatymą nėra laikoma paslapyje, tai informacija apie mokesčių mokėtojo sumokėtų mokesčių sumą, mokestinę nepriemoką, finansinės atskaitomybės duomenys ir pan. Manytina, jog tokio pobūdžio informacijos atskleidimas gali būti viešinamas, nes yra susijęs su mokesčių mokėtojo pareigų valstybei atlikimu, turi viešą pobūdį, kuris grindžiamas tuo, jog mokesčių surinkimas yra grindžiamas perskirstymo principu ir visuomenė turi teisę žinoti, kas nevykdo pareigos pildyti valstybės biudžetą, kuris vėliau bus perskirstytas likusiai visuomenės daliai (Matkevičius A., Vilnius, 2008, p. 55).

Galiausiai, mokesčių administratoriaus pareigūnas, kai mokestinis patikrinimas atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje, turi teisę mokesčių mokėtojo apskaitos ar kitus dokumentus paimti ne ilgiau kaip 30 dienų. Mokesčių administratorius, kaip ir kiekvieną savo veiksmą, dokumentų paėmimą privalo įforminti atitinkamu sprendimu. Šiuo atveju turi būti surašomas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 3 d. įsakymu Nr. VA-85 patvirtintos Dokumentų poėmio akto FR0707 formos dokumentas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 77-2704), kuriame aiškiai turi būti nurodyti paimami mokestiniam patikrinimui dokumentai, jų rekvizitai, lapų skaičius. Ši informacija turi būti patvirtinta šalių parašais. Maksimalus 30 dienų terminas mokesčių mokėtojo dokumentų poėmiui nustatomas, jeigu dokumentai mokesčių administratoriui yra pateikti geranoriškai ir šalys

bendradarbiauja atliekamo mokestinio patikrinimo metu. Jeigu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas trukdo mokestiniam patikrinimui, vengia pateikti dokumentus, yra įtarimų, kad dokumentai gali būti suklastoti ar neišsaugoti, nepateiktos dviejų ar daugiau laikotarpių mokesčių deklaracijos, naudojamos dvi ar daugiau apskaitos sistemos ir jų duomenys skiriasi, pažeistos ar nuimtos mokesčių administratoriaus uždėtos plombos (antspaudai) ant dokumentų, paimti mokesčių mokėtojo dokumentai mokesčių inspekcijoje gali būti nagrinėjami ir ilgiau nei 30 dienų. Tačiau pažymėtina, kad nesvarbu, kokiam laikotarpiui yra paimti nagrinėjimui dokumentai mokestinio patikrinimo metu, mokesčių mokėtojas visada turi teisę gauti šių dokumentų kopijas ir ši teisė negali būti ribojama (Voroneckienė J., Vilnius, 2009, p. 99).

Vadinasi mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą, turi plačias teises vykdydamas savo funkcijas, tačiau jos nėra absoliutaus pobūdžio, nes yra saistomos kitų teisės normų ir bendrųjų teisės principų. Toks mokesčių administratoriaus teisių ribų nustatymas užtikrina mokesčių mokėtojų teises, saisto mokesčių administratorių savo veiklą vykdyti tik mokesčių mokėjimo, apskaičiavimo ir deklaravimo srityje, tik nustatytu laikotarpiu, tik nustatytoje konkrečioje mokestinėje sferoje. Nesant tokių ribų, būtų pažeidžiamos mokesčių mokėtojų teisės.

### 3. MOKESTINIO TIKRINIMO PROCEDŪRŲ PRAKTINIS NAUDINGUMAS IR EFEKTYVUMAS

Išanalizavus mokestinio tikrinimo procedūrų įgyvendinimo ir reglamentavimo specifiką, svarbu tampa suvokti, kokia gi šių procedūrų reali nauda. Svarbu ne tik išsiaiškinti nuoseklią mokestinių procedūrų atlikimo tvarką, įgyvendinimo aspektus, tačiau svarbu ir suvokti, kokių tikslų valstybė numato šių procedūrų vykdymą ir kaip naudingai jos veikia.

Visų pirma mokestinio tikrinimo procedūros turi tikslą papildyti valstybės biudžetą. Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos 2010 metų veiklos ataskaita (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011). Per 2010 metus mokestinio tikrinimo procedūrų subjektai, kontroliuodami mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, atliko 1709 kompleksinius ir teminius patikrinimus, 7664 mokestinius tyrimus ir 23880 operatyvių patikrinimų. Įgyvendinant šiuos kontrolės veiksmus, sprendimais dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtinta 311,75 mln. litų į biudžetą papildomai mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų (per 2008 m. – 218 mln. litų), nustatyta neatitikimų ir prieštaravimų, kuriuos mokesčių mokėtojai pašalino, patikslindami mokesčio deklaracijas 166,2 mln. litų sumai (per 2008 m. – 45,6 mln. litų).

Mokestinių kontrolės procedūrų uždavinys yra nustatyti ir pašalinti trūkumus. Įmonių faktinės veiklos stebėjimas ir ekonominių analizių metodai leidžia nustatyti realias jų pajamas, sąnaudas, apyvartą, darbuotojų išdirbtą laiką ir kitus realius ekonominės veiklos rodiklius. Nustatyta faktinė veikla yra sulyginama su įmonės deklaruojama, kuri dažnai ženkliai skiriasi nuo realiosios, kartais net kelis kartus (žr. 2 lentelę). Iš šioje lentelėje pateiktų duomenų matyti, jog mokesčių mokėtojai dažniausiai savo naudai deklaruoja mažesnius mokėtinus valstybei mokesčius, todėl jų skirtumas nuo teisingai apskaičiuotųjų yra pakankamai didelis. Pavyzdžiui, 2010 metais Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba tikrinimo procedūrų metu užfiksavo 839 456 Lt valstybei mokėtinų mokesčių iš tam tikrų asmenų, o šie buvo deklaravę tik 620 337 Lt mokėtinų mokesčių. Šis skirtumas kur kas akivaizdesnis 2007 metais, kuomet Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba priskaičiavo 1 671 175 Lt mokėtinų valstybei mokesčių, o mokesčių mokėtojai buvo deklaravę tik 215 733 Lt mokėtinų mokesčių, t.y. net beveik 8 kartus mažiau.

Lentelė. 2004-2010 m. FNTT išaiškintos mokestinės nepriemokos.

METAI	IŠAIŠKINTA PINIGŲ SUMA (LT)	DEKLARUOTA SUMA (LT)
2004	6 218 347	502 747
2005	761 860	1 412 815
2006	582	2 518 399
2007	215 733	1 671 175
2008	1 533 605	3 339 437
2009	473 295	1 177 985
2010	620 337	839 456

**Šaltinis:** Informacinės visuomenės plėtros komitetas prie Lietuvos Susisiekimo ministerijos. Tarpžinybinė mokestinių duomenų saugykla. 2011.

Valstybės biudžeto pajamos 2010 metais pagal Lietuvos Respublikos Seimo patvirtintą projektą sudarė 25 447 594 tūkst. Lt, vadinasi, mokestinio tikrinimo procedūrų metu per 2010 metus iš viso buvo surinkta 477 970 tūkst. Lt, o tai sudaro beveik du procentus (1,88 proc.) visų biudžeto pajamų. Kita vertus šioms mokestinėms procedūroms vykdyti yra skiriami nemaži asignavimai. 2010 metais Valstybinei mokesčių inspekcijai išlaikyti buvo skirta 229 427 tūkst. Lt (Lietuvos Respublikos 2010 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Valstybės žinios, 2009, Nr. 149-6020). Taigi šios funkcijos vykdymas yra finansiškai teigiamas ir efektyvus valstybės biudžeto papildymo aspektu.

Kitas svarbus mokestinės kontrolės procedūrų tikslas yra teisės aktų laikymosi užtikrinimas. Šiuo aspektu svarbu ne tai, jog valstybė praranda atitinkamas lėšas pažeidus mokestinių įstatymų normas, o tai, jog mokestinio tikrinimo procedūrų metu skatinama laikytis teisės aktų, gerbti įstatymus, nuosekliai vykdyti teisės normas, užtikrinti lygybės principą, kuris suponuoja idėją, jog mokesčius turi mokėti visi. Dėl šios priežasties, mokesčių mokėtojai, kurių atžvilgiu mokestinio tikrinimo procedūrų metu nustatoma, jog jie nesilaikė tam tikrų teisės norminių aktų reikalavimų, yra baudžiami. Jie privalo sumokėti į valstybės biudžetą nesumokėtus

mokesčius, kurie paaiškėjo mokestinio tikrinimo procedūrų metu, taip pat delspinigius už tai, kad mokesčiai nebuvo sumokėti laiku bei gali būti taikomos baudos. Būtent delspinigiai ir baudos yra mokesčių mokėtojo sankcija už teisės aktų pažeidimus (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011).

Įstatymų laikymosi kontrolė turi užtikrinti ir mokesčių mokėtojų teises kuo mažiau trikdyti jų veiklą. Atsižvelgiant į pablogėjusią ekonominę – finansinę situaciją šalyje ir išaugusią mokestinių prievolių savalaikio ir tinkamo nevykdymo riziką, pastebėtus bandymus apyvartinių lėšų trūkumą kompensuoti mokesčių įmokų vilkinimo sąskaita, taip pat kovojant su plačiai išplitusiais piktnaudžiavimas, susijusiais su privačių poreikių tenkinimu įmonių lėšomis, 2009 m. Valstybinė mokesčių inspekcija pradėjo plačiai taikyti naują kontrolės priemonę – trumpalaikius tikslinius patikrinimus, kuriais siekiama, kuo mažiau trikdant verslo subjektų veiklą, padaryti prevencinį poveikį, užtikrinti savalaikį mokesčių mokėjimą bei inicijuoti pažeidimų pašalinimą, neatliekant ilgai trunkančių mokestinių patikrinimų, kurie reikalauja daug mokesčių administratoriaus darbo sąnaudų.

Tokių tikrinimų koncepcija remiasi tuo, jog patikrinimų metu tikrinami tik tam tikri iš anksto numatyti klausimai, į kurių nustatymą yra orientuota ir tikrintinų mokesčių mokėtojų atranka: apskaičiuoto gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimo savalaikiškumui, avansinių mokesčių įmokų mokėjimo savalaikiškumui, galimam vengimui deklaruoti apmokestinamąsias pajamas ir mokėti PVM, PVM atskaitos atstatymui už PVM apmokestinamai veiklai nenaudojamą turtą arba nutraukus lizingo sutartis, prievolei apskaičiuoti palūkanas nuo išduotų beprocentinių paskolų, galimam asmeninių poreikių tenkinimui įmonių lėšomis, įmonių finansinių srautų analizei, siekiant užtikrinti mokesčių mokėjimą (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011).

Kaip pradinė informacija tikrintinų mokesčių mokėtojų atrankai tokių patikrinimų atlikimui buvo naudojami įvairūs registrai ir duomenų bazės: Valstybės įmonės „Regitra“ registrai, kuriuose kaupiami duomenys apie asmenų įregistruotas transporto priemones, laivų ir orlaivių registrai, notarų duomenų bazė ir kt., be to, informacija buvo renkama iš kelionių organizatorių, lizingo bendrovių, prabangos prekėmis prekiaujančių parduotuvių ir kitų šaltinių (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011).

Per 2010 m. minėtais tikslais aplankytos 2325 įmonės. Dėl nustatytų trūkumų ir prieštaravimų, mokesčių teisės aktų pažeidimų mokesčių mokėtojams pateikta siūlymų savanoriškai patikslinti mokesčio deklaracijas 84 mln. litų mokesčių sumai.

Akcentuotina ir tai, jog vykdytų tikrinimų metu nustatyti 343 atvejai, kai įmonių savininkų ir vadovų asmeniniai poreikiai, dažniausiai susiję su butų įsigijimu ir remontu, pramoginių orlaivių, laivų ir kitų transporto priemonių įsigijimu, kelionėmis į kurortus buvo tenkinami įmonių

lėšomis. Pažymėtina, kad nuo 2008 m. lapkričio mėn. pradėjus privačių poreikių tenkinimo įmonės lėšomis kontrolę, labai sumažėjo atvejų, kai įmonės turimą turtą naudoja privačių poreikių tenkinimui. Todėl darytina išvada, kad taikytos priemonės buvo rezultatyvios ir pilnai pasiteisino. Tokia priemonė padėjo ne tik įpareigoti mokesčių mokėtojus laikytis teisės aktų reikalavimų, bet ir tą padaryti kuo mažiau kišantis ir trukdant mokesčių mokėtojų kasdienę veiklą (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2010).

Trečias nemažiau svarbus mokestinio tikrinimo procedūrų tikslas yra mokesčių mokėtojų kontrolė ne tik mokesčių įstatymų laikymosi aspektu, bet ir kitų teisės šakų normų laikymosi užtikrinimu (Rimas J., Stačiokas R., Vilnius, 1996, p. 59). Mokesčių administratorius vykdydamas mokestinio tikrinimo procedūras, dažnai susiduria su kitų teisės šakų normų pažeidimais – darbo teisės, administracinės ar baudžiamosios teisės šakų normų nevykdymu. Juk visos teisės šakos yra tarpusavyje susijusios ir sudaro vieną darnią sistemą. Todėl pavyzdžiui, nelegaliai įdarbinant darbuotoją, ne tik pažeidžiamos mokesčių teisės normos, nes nevykdomi mokėjimai į biudžetą, bet ir neužtikrinamos darbuotojų teisės. Taip pat ir nelegaliai vežant prekes per valstybės sieną, ne tik vengiama mokėti maito mokesčius valstybei ir pažeidžiamos mokesčių teisės normos, bet ir įvykdoma nusikalstama veika – kontrabanda arba esant nedidelei neteisėtai gabenamų prekių vertei pažeidžiamos administracinės teisės normos ir tokiam asmeniui kyla atsakomybė pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą.

Remiantis tuo, 2010 m. vykdant mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolę, didelis dėmesys buvo skiriamas vienai iš oficialiai neapskaitytos ekonomikos apraiškų – darbo užmokesčio mokėjimui neapskaitytomis lėšomis „vokeliuose“. Kovoiant su darbo užmokesčio mokėjimu „vokeliuose“ ir nelegaliu darbu, didelis dėmesys teikiamas iš įvairių šaltinių gaunamų pranešimų tyrimui bei bendradarbiavimui su kitomis institucijomis.

Per 2010 m. dėl darbo užmokesčio mokėjimo „vokeliuose“, nelegalaus darbo ir kitų įvairių su oficialiai neapskaityta ekonomika susijusių pažeidimų ir po kitų atliktų kontrolės veiksmų surašyta 16 administracinės teisės protokolų dėl neapskaityto darbo užmokesčio mokėjimo, 62 – dėl darbo užmokesčio mokėjimo tvarkos pažeidimų, 340 – dėl neregistruotos veiklos, 112 – dėl nelegalaus darbo, 1084 – pagal kitus Administracinių teisės pažeidimų kodekso straipsnius, nustatyta 317 neregistruotą veiklą vykdžiusių asmenų, 214 – nelegaliai dirbusių darbuotojų (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011).

Svarbu akcentuoti tai, jog teismų sprendimais dėl nustatytų nelegalaus darbo atvejų skirta 242 tūkst. litų, dėl nustatytų darbo užmokesčio mokėjimo tvarkos pažeidimų – 62 tūkst. litų, dėl nustatytų neregistruotos veiklos vykdymo atvejų – 133 tūkst. litų, dėl nustatytų neapskaityto darbo

užmokesčio mokėjimo – 72 tūkst. litų, dėl nustatytų kitų pažeidimų – 406 tūkst. litų administracinių baudų. Tikrinimų metu nustatyta 9,141 mln. litų darbuotojams išmokėto neapskaityto darbo užmokesčio. Per ataskaitinį laikotarpį dėl neapskaityto darbo užmokesčio mokėjimo pradėti 6 ikiteisminiai tyrimai, dėl kitų teisės aktų pažeidimų – 44. Priimti 109 sprendimai dėl patikrinimų, kurie buvo pradėti dėl įtariamų pažeidimų, susijusių su oficialiai neapskaityta ekonomika, aktų tvirtinimo. Sprendimais patvirtinta 26,663 mln. litų papildomai apskaičiuotų mokėtinų mokesčių, baudų ir delspinigių suma. Mokestinių tyrimų ir operatyvių patikrinimų metu nustatyta neatitikimų / prieštaravimų, kuriuos mokesčių mokėtojai pašalino, patikslindami mokesčių deklaracijas – 1,43 mln. litų (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2011).

Ketvirtasis mokestinių procedūrų tikrinimo tikslas yra susijęs su didžiausia mokesčių nemokėjimo rizika. Visi mokesčių mokėtojų pažeidimai yra teisės normų nesilaikymas, tačiau viena įmonė gali valstybei atnešti mažesnius nuostolius, o kitos – itin didelius. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius turi specifinį tikslą – išskirtinėmis sąlygomis kontroliuoti tuos mokesčių subjektus, kurie turi didesnę potencialą dideliu mastu kėsintis į valstybės biudžetą.

Atsižvelgiant į tai, 2009 m. buvo pradėtas įgyvendinti Valstybinės mokesčių inspekcijos mokesčių mokėjimo užtikrinimo 2009 m. priemonių planas (toliau – Mokesčių mokėjimo užtikrinimo 2009 m. priemonių planas), kuriame numatyta šių sričių mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolė: sandorių tarp asocijuotų asmenų (įmonių grupės arba holdingą sudarančių ūkio subjektų), užsienio šalių vienetų veiklos Lietuvos Respublikoje, asmeninių poreikių tenkinimo įmonių lėšomis, gyventojų pajamų apmokestinimo, PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo, oficialiai neapskaitytos ekonomikos (neregistruotos veiklos vykdymas, pajamų slėpimas, darbo užmokesčio mokėjimas „vokeliuose“, nelegalus darbas), elektroninės prekybos, akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimo, pelno nesiekiančių įstaigų ir įmonių veiklos (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2010).

Įgyvendinant minėtą planą ir vykdant jame numatytas kontrolės priemones, per 2009 m. atlikti (priimti sprendimai dėl patikrinimo akto tvirtinimo) 1056 teminiai ir kompleksiniai patikrinimai, 5593 mokestiniai tyrimai, 18262 operatyvūs patikrinimai (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2010).

Įgyvendinant šiuos kontrolės veiksmus apskaičiuota (sprendimais patvirtinta) 224,7 mln. litų į biudžetą papildomai mokėtinų mokesčių ir susijusių sumų, nustatyta 154,7 mln. litų neatitikimų ir prieštaravimų, kuriuos mokesčių mokėtojai po atliktų mokestinių tyrimų bei operatyvių patikrinimų pašalino, patikslindami mokesčių deklaracijas, nustatyti 343 asmeninių poreikių tenkinimo įmonių lėšomis atvejai, dėl kurių buvo pateikti siūlymai tikslinti

mokesčių deklaracijas, surašyti 5387 administracinės teisės pažeidimo protokolai. Pagal surašytus administracinės teisės pažeidimo protokolus skirta administracinių baudų 1,8 mln. litų sumai (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2010).

Remiantis tuo, kas išdėstyta šioje darbo dalyje, galima teigti, jog mokestinio tikrinimo procedūros turi tam tikrus tikslus – užtikrinti tinkamą biudžeto surinkimą, teisės normų (ne tik mokesčių teisės) laikymąsi. Atsižvelgiant į statistinius rodiklius šios procedūros pasiekia savo tikslus – rezultatyviai pildomas valstybės biudžetas, tačiau pats mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo procesas daugiau veikia valstybės naudai, ne visada užtikrina mokesčių mokėtojų teises ir interesus.



## IŠVADOS

1. Mokestinį tyrimą geriausiai apibūdina jo tikslas – siekis pašalinti trūkumus ir prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Įstatyme nėra aiškios ribos tarp mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų, kadangi teisinė šių procedūrų reglamentacija tam tikrais momentais sutapatina jų atlikimo ir įgyvendinimo eigą. Mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo kategorijos atribojamos pagal skirtingą atlikimo tvarką. Mokestinis tyrimas yra pirminė procedūra, pagrįsta bendradarbiavimo principu ir prevencinio pobūdžio, tuo tarpu mokestinis patikrinimas susijęs su valstybės prievartos priemonėmis, yra skirtas užkirsti mokesčių teisės pažeidimams.
2. Atlikus mokestinį tyrimą, ne visada būtina teikti pastabas ar pasiūlymus ištaisyti nustatytus trūkumus / prieštaravimus, kad būtų galima pradėti mokestinį patikrinimą. Mokestinis tyrimas gali iškart pereiti į mokestinį patikrinimą, esant bent vienai Mokestinio patikrinimo taisyklėse 11 punkte nurodytai sąlygai. Kai kurios iš šių sąlygų pasižymi vertinamosiomis aplinkybėmis ir nėra griežtai reglamentuotos.
3. Mokestinio tikrinimo procedūrų terminų nustatymas lemia mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių principo užtikrinimą. Nors ir praktiniu aspektu mokesčių administratorius nėra linkęs piktnaudžiauti šia savo pareiga, tačiau teorinis lygmuo vis tik sudaro galimybę mokesčių mokėtojo teisėtų lūkesčių principo pažeidimui.
4. Mokestinio patikrinimo sustabdymas gali būti priežastis neribotą laiką besitęsiančio mokestinio patikrinimo procedūros, todėl būtina griežtai reglamentuoti tokio sustabdymo terminus ir priežastis.
5. Mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą, turi plačias teises, kurios yra būtinos pasiekti mokestinės kontrolės procedūrų tikslams. Tačiau jos nėra absoliutaus pobūdžio, nes yra saistomos kitų teisės normų ir bendrųjų teisės principų bei galioja tik mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

6. Mokestinio tikrinimo procedūros turi tam tikrus tikslus – užtikrinti tinkamą biudžeto surinkimą, mokesčių mokėtojų pareigų tinkamą vykdymą. Šios procedūros praktikoje pasiekia savo tikslus – rezultatyviai pildomas valstybės biudžetas -, tačiau pats mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo procesas daugiau veikia valstybės naudai, ne visada užtikrina mokesčių mokėtojų teises ir interesus.

## SIŪLYMAI

1. Siūlytina inicijuoti Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimus, aiškiai apibrėžiant mokestinio tyrimo paskirtį, taikymo tikslus ir uždavinius bei nurodant jo skirtumus nuo mokestinio patikrinimo, taip pat trūkumų ir prieštaravimų sąvokas ir jų skirtumus nuo teisės aktų pažeidimų.
2. Įstatymo leidėjas turėtų konkrečiai įvardinti atvejus, kuriems esant neatsiranda pareiga informuoti asmenį apie jo atžvilgiu pradedamą mokestinį patikrinimą.
3. Siūlytina, atsižvelgiant į vidutinius mokestinio tikrinimo atlikimo terminus, griežčiau apibrėžti mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo terminus, numatyti jų ribas.

## LITERATŪRA

### Teisės doktrina

1. Aviža S., Bosaitė A. Civilinė teisė. - Vilnius: Teisė, 2009.
2. Bertulis A. Mokesčių administravimo samprata // Jurisprudencija, 2002, Nr. 27(19).
3. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. - Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2000.
4. Degesys R. Mokesčių mokėtojų teisė į informaciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2000, Nr.2.
5. Deviatnikovaitė I. Administracinė teisė. - Vilnius: Justitia, 2009.
6. Gorelov, A.A. Forms and methods, used by tax bodies in the tax control measures // Administrative and municipal law and tax administration, 2008, Nr. 8.
7. Yunak, A.A. Specific features of tax regulation of largest tax-payers // Administrative and municipal law and tax administration, 2009, Nr. 3.
8. Janušienė E. Kaip atliekamas mokestinis tyrimas // Mokesčių žinios, 2005, Nr. 8.
9. Korzun, S.Y. Protection of taxpayers' rights in the foreign states // Administrative and municipal law and tax administration, 2008, Nr. 11.
10. Majauskas P. Mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo procedūros // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2004, Nr. 1.
11. Matkevičius A. Civilinė atsakomybė bendrovės komercinių paslapčių apsaugos pažeidimų atvejais // Jurisprudencija, 2008, Nr. 5 (107).
12. Paulauskas A. Mokestinio tyrimo problemos. - Vilnius: Teisė, 2005, Nr. 55.
13. Polteva, A.M. Cameral tax inspection as a form of tax control // Administrative and municipal law and tax administration, 2009, Nr. 4.
14. Ramsden P. Finansai, ne finansų vadovams. - Vilnius: Conto Litera, 2007.
15. Rimas J., Stačiokas R. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. - Kaunas: Šviesa, 2003.
16. Smalakienė E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas // Jurisprudencija, 2004, Nr.38(30).
17. Valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybinės mokesčių inspekcijos 2010 metų veiklos ataskaita, 2011.
18. Voroneckienė J. Mokesčių mokėtojo dokumentų poėmis atliekant mokestinį patikrinimą // Juristas, 2009, Nr. 6.
19. Žvirblis A. Mokesčių žinynas: mokesčių sąvadas, sąvokų aiškinimai, mokesčių įstatymai. - Vilnius: Žuma, 1998.

## Norminė literatūra

1. Lietuvos Respublikos 2010 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas // Valstybės žinios, 2011, Nr. 149-6020.
2. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios, 1985, Nr. 1-1.
3. Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 47-1548.
4. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
5. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
7. Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymas // Valstybės žinios, 2003, Nr. 117-5317.
8. Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas // Valstybės žinios, 1999, Nr. 66-2130.
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti / kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo // Valstybės žinios, 2009, Nr.69-2833.
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 4 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 80-2876.
11. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 107-4025.
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 3 d. įsakymas Nr. VA-85 „Dėl dokumentų poėmio akto FR0707 formos patvirtinimo // Valstybės žinios, 2004, Nr. 77-2704.

## **Teismų praktika**

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A261-847/2008.
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1323/2008.
3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-125/2009.
4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A438-547/2009.
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. birželio 26 d. nutartis byloje Nr. A-556-806-09.
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. spalio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A575-1633/2010.
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 15 d. nutartis byloje Nr. A-556-504/2010.
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo. 4 d. nutartis byloje Nr. A-575-1633/2010.
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. vasario 1 d. nutartis byloje Nr. A-556-324-10.

## ANOTACIJA

Juozaitienė D. Mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūrų teisinis reguliavimas: teorija ir praktika / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas Prof.dr.A.Miškinis.– Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2011. – 59 p.

Magistriniame darbe išanalizuoti mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūrų teisinio reguliavimo ypatumai tiek teoriniu, tiek ir praktiniu aspektais. Pirmoje darbo dalyje nurodyti mokestinių tikrinimo procedūrų reglamentavimo aspektai – atskleistos mokestinio tikrinimo ir tyrimo sąvokos, jų problematika. Išanalizuota, jog dabartinis šių mokestinių tikrinimo procedūrų rūšių reglamentavimas nėra tikslus ir aiškus. Antroje darbo dalyje išanalizuotos mokestinio tikrinimo procedūrų praktinės ypatybės. Nustatyta, jog informavimo principas nėra tinkamai reglamentuotas teisės aktuose, teorinis lygmuo vis tik sudaro galimybę mokesčių mokėtojo teisėtų lūkesčių principo pažeidimui, mokestinio patikrinimo sustabdymas gali būti priežastis neribotą laiką besitęsiančio mokestinio patikrinimo procedūros, mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą, turi plačias teises vykdydamas savo funkcijas, kurios yra saistomos kitų teisės normų ir bendrųjų teisės principų.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokestinio tikrinimo procedūra, mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas.

## ANOTATION

Juozaitienė D. Tax payers tax control procedures legal regulatory: theoretical and practical aspects. / Work in Finance law. Supervisor Prof.dr.A.Miškinis. – Vilnius: Faculty of Law, Mykolas Romeris University, 2011. – 59 p.

Master thesis analysis taxpayers' tax inspection procedures, the regulatory features of both theoretical and practical aspects. In the first part of the paper the tax inspection procedure conception is given. The work analyzed that the current tax inspection procedures, types of regulation are not precise and clear. In the second part of this work analysis the inspection procedures of practical features. It was found that information principle is not adequately regulated by law and the theoretical level, however allows the taxpayer's legitimate expectation violation. What is more, the suspension of the tax inspection may be cause for an indefinite period of continuing the tax inspection procedures, tax administration. Besides, tax investigation or tax inspection, has wide powers in their functions, which are bound by other laws and general principles of law.

**Key words:** procedure of checking the tax, tax investigation, tax check.



## SANTRAUKA

Juozaitienė D. Mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūrų teisinis reguliavimas: teorija ir praktika / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas Prof.dr.A.Miškinis – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2011. – 59 p.

Pasirinktos temos naujumas yra siejamas su Lietuvos Respublikos mokestinio tikrinimo procedūrų analize, kuri atlikta remiantis ne tik teoriniu, bet ir praktiniu aspektais. Nagrinėjant teisės normas reglamentuojančias mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūras, atsižvelgiama į praktinius kriterijus ir jų rezultatus.

Temos problematika siejama su tuo, jog netinkamas teorinis mokestinio tikrinimo procedūrų fiksavimas gali nulemti praktinio lygmens nerezultatyvumą.

Šio magistrinio darbo objektas yra mokestinio tikrinimo procedūros. Dalykas – mokestinio tikrinimo procedūras reglamentuojantys teisės aktai, doktrina, teismų praktika, statistiniai rodikliai.

Mokslinio darbo tikslas - išanalizuoti mokesčių mokėtojų mokestinio tikrinimo procedūrų teisinio reguliavimo ypatumus tiek teoriniu, tiek ir praktiniu aspektais.

Darbo uždaviniai siejami su mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų sampratų išaiškinimu, mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo ypatumų nustatymu, mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo terminų reglamentacijos specifikos nustatymu, mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo legatimumo problematikos analize ir mokestinio tikrinimo procedūrų praktinio naudingumo ir efektyvumo tyrimu.

Magistriniame darbe dokumentų analizės pagalba buvo išnagrinėtos nuostatos, reglamentuojančios mokestinių tikrinimo procedūrų įgyvendinimą. Statistinė analizė padėjo susisteminti ir suvokti praktinių rezultatų reikšmę ir ją palyginti su teoriniais duomenimis. Sisteminis metodas leido pažvelgti į mokestinių tikrinimo procedūrų teisės normas kaip į visumą, kurioje kiekviena grandis užtikrina teisės akto vientisumą, jo išsamumą, užkertant kelią spragoms ir prieštaravimams. Kritikos metodas leido kritiškai pažvelgti į teorinės ir praktinės dabarties egzistavimą, išsiaiškinti trūkumus ir tobulintinas mokestinio tikrinimo procedūrų sritis.

Šiame darbe buvo atliktas mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų sampratų išaiškinimas, nustatyti mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo ypatumai, nustatyta mokestinio tikrinimo procedūrų atlikimo terminų reglamentacijos specifika, identifikuota mokestinio patikrinimo procedūros sustabdymo reikšmė, atliktas mokestinio patikrinimo

procedūrų legatimumo problematikos analizės ir mokestinio tikrinimo procedūrų praktinio naudingumo ir efektyvumo tyrimas.

Darbe nustatyta, jog mokestinį tyrimą geriausiai apibūdina jo tikslas – siekis pašalinti trūkumus ir prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, o mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas gali būti atribojami tik pagal skirtingas pasekmes. Nustatyta ir tai, jog informavimo principas tiek mokestinio tyrimo, tiek ir mokestinio patikrinimo procedūrų metu nėra tinkamai reglamentuotas teisės aktuose, o toks ydingas reglamentavimas atsispindi ir praktikoje.

Be to, darbe išdėstyta, jog mokestinių procedūrų tikrinimo terminų nustatymas lemia mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių principo užtikrinimą, o mokestinio patikrinimo sustabdymas gali būti priežastis neribotą laiką besitęsiančio mokestinio patikrinimo. Taip pat darbe nustatyta, jog mokesčių administratorius atlikdamas mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą turi plačias teises, vykdydamas savo funkcijas, kurios nėra absoliutaus pobūdžio, o mokestinio tikrinimo procedūros tikslas yra susijęs su tinkamo biudžeto surinkimu, teisės normų (ne tik mokesčių teisės) laikymosi užtikrinimu, didžiausią dėmesį sutelkiant į didžiausią mokesčių nemokėjimo riziką pasižyminčius mokesčių mokėtojus.

Magistrinį darbą sudaro trys pagrindinės dalys, suskirstytos į poskyrius, darbo pabaigoje pateikiamos išvados, naudotos literatūros sąrašas, santraukos anglų ir lietuvių kalbomis.

Darbo rezultatų panaudojimas siejamas su mokestinio tikrinimo procedūrų teorinių ir praktinių aspektų problematikos identifikavimu ir tobulinimu.

## SUMMARY

Juozaitytė D. Tax payers tax control procedures legal regulatory: theoretical and practical aspects. / Work in Finance law. Supervisor Prof.dr.A.Miškinis. – Vilnius: Faculty of Law, Mykolas Romeris University, 2011. – 59 p.

Selected topic is related to the novelty of Lithuanian tax control procedures analysis, which carried out not only on the basis of theoretical but also practical considerations. The text tries to reveal if effective legal rules of the tax and tax procedures leads to a quality practice. This topic is also related to the problem of the inadequate theoretical tax control fixation procedures which can lead to a practical level inefficient.

What is more, this master work is the subject of tax inspection procedures. It analyses the procedures of checking the tax law, doctrine, jurisprudence, statistical indicators.

The aim of this work is to examine taxpayer's tax inspection procedures, the regulatory features of both theoretical and practical aspects.

Besides, the tasks associated with the tax investigation and tax inspection procedures, the concepts of interpretation of tax control characteristics, the specificity of procedure of tax control, the terms of tax inspection procedure, the legacy of this procedure implementation and their practical utility efficiency.

The work has formed a hypothesis - a theoretical level of tax control procedures ensures the successful implementation of these procedures in practice.

Moreover, by using the method of analysis of documents the provisions governing the tax control procedures were examined. Statistical analysis has helped to structure and understand the practical relevance of the results and compare it with theoretical data. A systematic method approach helps to look at the tax control procedure provisions as a whole, where each unit ensures the integrity of the act, its completeness, to prevent gaps and contradictions. Critic method has to look at the theoretical and practical existence today, to identify gaps and improvement of tax inspection procedures.

This work has carried out a tax investigation and tax inspection procedures specifics, the concept of the interpretation of these procedures, the regulatory specifications, the legacy of these procedures and tax verification procedures practical utility effectiveness study.

The paper provides a tax investigation that best describes its purpose - desire to eliminate the shortcomings and contradictions of tax calculation, declaration and payment of the area, and

tax research and tax inspection may be demarcation, with a different purpose, and consequences of the procedure. It was also established that the principle of information in tax investigation and tax inspection procedures are not properly regulated by legislation and regulation is flawed and reflected in practical.

In addition, this work works out that the terms of tax inspection procedures may cause lead to harming the rights of tax payers and the suspension may be cause for an indefinite period of continuing fiscal controls. Also, the work showed that the tax authorities using the tax investigation or tax inspection has extensive rights to the exercise of their functions, but they are not absolute. The tax control procedure is associated with the appropriate budget assembly, law (other than tax law) enforcement of the maximum focusing on the most risky tax evasion by taxpayers. It is concluded that the tax control implementation are effective.

Finally according to case law and statistic ratio analysis has confirmed the mentioned hypothesis, according which the quality of the theoretical level of tax inspection procedures ensures the successful implementation of these procedures in practice.

Master thesis consists of three main parts, divided into sections, at the end of the conclusions, a bibliography and summaries in English and Lithuanian languages are given.

Results of the work associated with the use of tax inspection procedures of theoretical and practical aspects of problem identification and development.

Dovilė Juozaitienė  
[djuozaitiene@gmail.com](mailto:djuozaitiene@gmail.com)  
Magistro darbo pabaiga: 2011 11 15