

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
TARPTAUTINĖS PREKYBOS IR MUITŲ KATEDRA**

VAIDA BARAUSKAITĖ

**MOKESTINIO TYRIMO IR MOKESTINIO
PATIKRINIMO SANTYKIS VMI IR MUITINĖS
VEIKLOJE**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
doc. dr. V. Rimkus**

VILNIUS, 2012

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
TARPTAUTINĖS PREKYBOS IR MUITŲ KATEDRA**

VAIDA BARAUSKAITĖ

**MOKESTINIO TYRIMO IR MOKESTINIO
PATIKRINIMO SANTYKIS VMI IR MUITINĖS
VEIKLOJE**

**Teisės ir muitinės bei mokesčių institucijų veiklos magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S117**

Konsultantas

lekt. J. Čebelis

Vadovas

doc. dr. V. Rimkus

Recenzentas

lekt. D. Junevičienė

Atliko

**stud. V. Barauskaitė
2012-04-05**

VILNIUS, 2012

TURINYS

IVADAS	5
1. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ KONTROLĖS SAMPRATA IR ŠIOS KONTROLĖS RŪŠYS.	9
1.1. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ KONTROLĖS TURINYS IR TIKSLAI	9
1.2. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ KONTROLĖS PROCEDŪRŲ RŪŠYS – MOKESTINIS TYRIMAS IR MOKESTINIS PATIKRINIMAS.....	12
2. MOKESTINIS TYRIMAS	16
2.1. MOKESTINIO TYRIMO SAMPRATA, TIKSLAS, PRADŽIA IR ATLIKIMAS	16
2.2. MOKESTINIO TYRIMO REZULTATŲ ĮFORMINIMAS IR PASEKMĖS MOKESČIŲ MOKĖTOJUI.....	30
3. MOKESTINIS PATIKRINIMAS	37
3.1. PAGRINDAI ATLIKTI MOKESTINĮ PATIKRINIMĄ, MOKESTINIO PATIKRINIMO PRADŽIA.....	42
3.2. MOKESTINIO PATIKRINIMO ATLIKIMO PROCEDŪROS IR TERMINAI.....	46
3.3. MOKESTINIO PATIKRINIMO REZULTATŲ ĮFORMINIMAS, PATVIRTINIMAS IR PASEKMĖS MOKESČIŲ MOKĖTOJUI	51
4. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ KONTROLĖS PROCEDŪRŲ YPATYBĖS LYGINAMUOJU ASPEKTU	56
4.1. MOKESTINIO TYRIMO IR MOKESTINIO PATIKRINIMO SKIRTUMAI, PANAŠUMAI BEI REGLAMENTAVIMO PERSIDENGIMAS	56
4.2. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ KONTROLĖS PROCEDŪROS UŽSIENIO VALSTYBĖSE.....	59
▪ 4.2.1 Mokesčių mokėtojų kontrolė Airijoje.....	59
▪ 4.2.2 Mokesčių mokėtojų kontrolė Italijoje.....	64
▪ 4.2.3 Mokesčių mokėtojų kontrolė Jungtinėse Amerikos Valstijose	67
IŠVADOS	71
LITERATŪROS SĄRAŠAS	74
ANOTACIJA	80
ANOTATION	80
SANTRAUKA	81
SUMMARY	82
PRIEDAI	83
1 PRIEDAS. DARBE VARTOJAMŲ SĄVOKŲ REIKŠMĖS	83
2 PRIEDAS. MOKESTINIO TYRIMO ATLIKIMO SKIRTUMAI VMI IR MUTINĖJE	85
3 PRIEDAS. MOKESTINIO PATIKRINIMO ATLIKIMO SKIRTUMAI VMI IR MUTINĖJE.....	87

LENTELĖS

1 lentelė. VMI vidutinė mokestinių tyrimų trukmė darbo dienomis (2009 m. I pusmetis ir 2010 m. I pusmetis)	27
2 lentelė. VMI mokestinių tyrimų metu nustatytos prieštaravimų ir neatitikimų sumos (2009 m. I pusmetis ir 2010 m. I pusmetis)	31
3 lentelė. VMI Vidutinė mokestinių patikrinimų trukmė, darbo dienomis (2009 m. I pusmetis ir 2010 m. I pusmetis).....	48
4 lentelė. VMI kompleksinio ir teminio patikrinimo metu priskaičiuotos mokesčių, baudų ir delspinigių sumos.....	53
5 lentelė. Muitinės atliekami Lietuvos Respublikos asmenų ūkinės komercinės veiklos mokestiniai tikrinimai bei papildomai priskaičiuotos mokesčių, delspinigių, baudų sumos 2010 metais.	55

IVADAS

„Nuo seniausių laikų žinomas svarbiausias finansinis šaltinis, leidžiantis atlikti įvairias – apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, socialinės plėtros, administravimo ir kitas funkcijas, yra mokesčiai“ (Stačiokas, Rimas, 2004, p.4). „Mokesčiai ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose“ (Buškevičiūtė, 2003, p. 10). Valstybės taikomų teisinių ir institucinių mechanizmų dėka nustatoma kas ir kokius mokesčius privalo mokėti. Nors visuotinai yra pripažįstamas privalomas mokesčių pobūdis, tačiau jie neretai būna mokami ne laiku, mokami dalinai, nemokami visai (pvz. slepiami) ir kt. Mokesčių visuotinai privalomas pobūdis reiškia ir tai, kad nustatydamas mokesčius valstybė įgyja teisę perimti savo žinion dalį juridinių ir fizinių asmenų privačios nuosavybės. Pabrėžtina, kad toks nuosavybės perėmimas kartais turi net konstitucinį pagrindimą. Pavyzdžiui Vokietijos Federacinės Respublikos Konstitucijos 14 straipsnis skelbia: „Nuosavybė įpareigoja. Naudojimasis ja turi tarnauti ir visuotinei gerovei“ (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 36). Mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių pažeidžiamas viešasis interesas, o subjektas tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami mokesčių visuotinio privalomumo ir mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Tokiu atveju itin svarbi tampa valstybinio mokesčių administravimo dalis – mokesčių kontrolė. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą¹ (toliau vadinama – MAĮ) išskiriamos dvi mokesčių kontrolės procedūrų rūšys:

1. Mokestinis patikrinimas – 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.

2. Mokestinis tyrimas – 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. Pastaroji nuostata MAĮ įtvirtinta ir taikoma nuo 2004 m. gegužės 1 d. Galima teigti, kad šios procedūros neabejotinai svarbios ir patiems mokesčių mokėtojams, kadangi daro didelę įtaką jų ūkinei veiklai ir ypač svarbios jų teisėms užtikrinti.

¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004 Nr.: 63 – 2243.

Darbe yra nagrinėjama mokesčių mokėtojų kontrolės sritis, kurią vykdo specializuotos kontrolės institucijos: Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI) ir Lietuvos Respublikos Muitinės departamentas (toliau – Muitinė). Abi šios institucijos yra įsteigtos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. VMI administruoja daugiau kaip 20 mokesčių, kai kuriuos iš jų – kartu su Lietuvos Respublikos muitinės departamentu, Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerija. VMI veiklą bei mokesčių administravimo procedūras reglamentuoja MAĮ.

Muitinė administruoja muitus, iš dalies pridėtinės vertės mokestį bei akcizus, kiek tai jai pavesta pagal atskirus mokesčių įstatymus. Muitinė, administruodama mokesčius, vadovaujasi MAĮ ir Europos Bendrijos teisės aktais, reglamentuojančiais maitų administravimą. Muitai administruojami pagal MAĮ tiek, kiek šio įstatymo nuostatos neprieštarauja Bendrijos maitų teisės aktams. Taigi nepažeidžiant Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimų muitinės atliekamų patikrinimų taisyklės nustato nacionaliniai teisės aktai. Pabrėžtina, kad Muitinė gali atlikti visų rūšių tikrinimą², kurie gali būti įvairiai susiję su mokestinėmis prievolėmis, nes pastarosios gali priklausyti nuo teisingo prekių klasifikavimo, prekių kilmės, prekių muitinio įvertinimo, muitinės procedūros reikalavimo laikymosi ir kt. Darbe kartu nagrinėjamos dviejų kontroliuojančių institucijų VMI ir Muitinės atliekamų mokestinių tyrimų ir patikrinimų specifika, atskirai skirtingų mokesčių administratorių atliekamų procedūrų skirtumai konsoliduotai pateikiami šio baigiamojo darbo priede Nr. 2 ir Nr. 3

Temos aktualumas ir problematika. Lietuvai 2004 m. gegužės 1 d. tapus Europos Sąjungos nare tą pačią dieną įsigaliojo ir naujas MAĮ, kuris su tam tikrais nuostatų papildymais taikomas iki šiol. Visus pokyčius nuo seno MAĮ iki naujo yra išanalizavę nemažai autorių tiek moksliniuose darbuose tiek periodinėje spaudoje. Kadangi naujojo MAĮ nuostatos taikomos nuo 2004 m. gegužės 1 d. aktualu apžvelgti kaip išibėgėjusioje praktikoje vykdomos minėtos mokesčių mokėtojų kontrolės procedūros, kokie teisinio reglamentavimo trūkumai pastebėti proceso eigoje.

Tiek mokestinis patikrinimas, tiek mokestinis tyrimas yra procedūros, skirtos patikrinti, kaip mokesčių mokėtojas atlieka pareigas apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčius. Šių procedūrų atlikimą reglamentuojančių nuostatų neaiškumą mokėtojams parodo neretai mokestiniuose ginčiuose tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokėtojų keliami klausimai dėl atliktų procedūrų teisėtumo. Remiantis mokesčių teisės aktais, teisės aktų komentarais, periodinėje spaudoje leidžiamais straipsniais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, darbe bus analizuojama kuo šios procedūros iš esmės skiriasi, kokie kiekvienos iš jų padariniai.

Mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms neretai tenka spręsti ar šios procedūros derinamos tinkamai bei, nustačius procedūrinius pažeidimus, įvertinti ar jie daro įtaką skundžiamo

² 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą, str. 13

sprendimo teisėtumui ir (ar) pagrįstumui. Pažymėtina, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, formuojantis teismų praktiką mokesčių teisės bylose, yra priėmęs sprendimų, kuriuose be mokesčio apskaičiavimo bei sumokėjimo klausimų pasisako ir dėl mokestinių procedūrų vykdymo tvarkos bei šių procedūrų pažeidimų, tokių kaip:

- netinkamas mokestinio patikrinimo rezultatų įforminimas;
- patikrinimo akto tvirtinimas nesilaikant šios procedūros tvarkos ir taisyklių;
- pasibaigus mokestiniam tyrimui mokesčių mokėtojui nepasiūlyta pašalinti trūkumų ir prieštaravimų, iš karto inicijuojant mokestinį patikrinimą;
- nepagrįstas pakartotinio mokestinio patikrinimo atlikimas.

Tyrimo objektas. Magistro baigiamojo darbo tyrimo objektas - mokestinės kontrolės procedūros, mokestinį patikrinimą ir mokestinį tyrimą reglamentuojantys teisės aktai, teismų praktika, teisės aktų taikymą aptariantys Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų apibendrinti paaiškinimai, užsienio valstybių mokesčių administratorių pateikiama informacija apie tose valstybėse atliekamas mokesčių mokėtojų kontrolės procedūras.

Darbo tikslas. Ištirti ar galiojantys teisės aktai pakankamai išsamiai reglamentuoja mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų VMI ir Muitinėje atlikimą; pateikti ir išanalizuoti mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų teisinio reglamentavimo spragas, procedūrinių pažeidimų įtaką šių procedūrų rezultatams, įvertinti šių procedūrų taikymą praktikoje efektyvumo atžvilgiu; aptarti užsienio mokesčių administratorių atliekamas mokesčių mokėtojų kontrolės procedūras.

Darbo uždaviniai.

1. Apžvelgti mokestinį patikrinimą bei mokestinį tyrimą reglamentuojančius teisės aktus, jų pasikeitimus ir papildymus, aptarti teisės normų nuostatų turinį, atsižvelgiant į teismų praktiką šia tema.
2. Išanalizuoti teisės aktų, reglamentuojančių mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą taikymo problemas;
3. Remiantis turimais duomenimis įvertinti mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo efektyvumą mokesčių surinkimo atžvilgiu;
4. Atlikti trijų valstybių Airijos, Jungtinių Amerikos Valstijų, Italijos teisinį reglamentavimą mokestinės kontrolės srityje bei pateikti apibendrinimus dėl procedūrų turinio.

Hipotezė: Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas yra viena kitą dubliuojančios procedūros.

Tyrimo metodai. Darbe naudojami teoriniai tyrimo metodai, kadangi remiamasi galiojančių teisės aktų analize, jų taikymo problemų paieška. Pagrindiniai taikyti tyrimo metodai: lyginamasis, analizės, dedukcijos bei sisteminės analizės. Dogminis – įstatymo turiniui analizuoti. Teorinis, sisteminės analizės metodai naudojami, nustatant teisės normų, įtvirtintų skirtinguose teisės aktuose, tarpusavio ryšį, konstatuojami mokestinį patikrinimą bei mokestinį tyrimą reglamentuojančių teisės normų trūkumai, pateikiami pasiūlymai.

Praktinė darbo reikšmė. Darbe nagrinėjamas dviejų mokestinės kontrolės procedūrų santykis, jų apimtis bei svarba nustatant mokestinės nepriemokos dydį.

Darbo struktūra.

Baigiamąjį darbą „Mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo santykis VMI ir Muitinės veikloje“ sudaro įvadas ir keturios dalys.

Pirmoje dalyje apibrėžiama mokestinės kontrolės samprata, antroje ir trečiojoje atskirai nagrinėjamos mokestinio tyrimo ir patikrinimo procedūros: samprata, tikslai, pradžia, atlikimo ypatybės, rezultatų informinimas, šių procedūrų efektyvumas mokesčių surinkimo atžvilgiu. Tuo tarpu ketvirtojoje dalyje nagrinėjamos VMI ir Muitinės atliekamos mokesčių mokėtojų kontrolės procedūros lyginamuoju aspektu: apibendrinama, kuo šios procedūros viena nuo kitos skiriasi Lietuvos teisės sistemoje bei aptariamos užsienio valstybėse atliekamos mokesčių mokėtojų kontrolės procedūros, jų specifika.

1. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ KONTROLĖS SAMPRATA IR ŠIOS KONTROLĖS RŪŠYS

1.1. Mokesčių mokėtojų kontrolės turinys ir tikslai

Šiuolaikinė demokratinė valstybė negali išsiversti be mokesčių, nes jie – valstybės ekonominio gyvenimo pagrindas, būtina valstybės funkcionavimo sąlyga³. Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų šaltinis. „Renkant mokesčius gaunamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, jos funkcijoms finansuoti“ (Terra, Wattel, 2001, p.426). Mokesčiai dar apibrėžiami kaip valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą.⁴ „Vadovaujantis viešojo intereso prioritetu mokesčiai laikytini kaip viena iš įstatymo nustatytų nuosavybės naudojimo ribojimo priemonių“ (Anderson, Afox, 1989, p.63). Mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą laiku sumokėti nustatyto dydžio mokesčius. Ši pareiga yra įtvirtinta įstatyminiu lygiu kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams. Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų.⁵ Pasak rusų autorės Nikulinos (2010) mokesčių privalomas mokėjimas pasireiškia tuo, kad „mokestiniai santykiai yra valdžios santykiai, susiklostantys tarp piliečių ir organizacijų kaip mokesčių mokėtojų, iš vienos pusės, ir kaip valstybės įgaliotų organų - iš kitos pusės“ (p.25). Kaip rodo praktika, valstybės biudžeto pajamos iš mokesčių gali siekti 90 proc. valstybės biudžeto pajamų (tiesa, tokių biudžeto įplaukų procentinė dalis priklauso ir nuo to, koks mokesčių supratimas vyrauja konkrečioje valstybėje)⁶. Kalbant apie mokesčių supratimą Nerre (2001) išskiria du svarbius momentus: „mokesčių moralę ir mokesčių discipliną“ (p.27). Moralė siejama su noru mokėti mokesčius, pareigos valstybei jausmu, sąmoningumu. Mokesčių disciplina atspindi mokesčių mokėtojų požiūrį į savo veiksmus. Būtent toks mokesčio pobūdis, kai mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiamą tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, neatlygintinai, yra grindžiamas mokesčių mokėtojų sąmoningumu valstybės sistemos atžvilgiu. Tokio sąmoningumo esant nepakankamai ir vyraujant maksimalaus pelno siekimo tendencijai atsiranda kai kurių apmokestinamųjų asmenų siekis gauti visą naudą valstybės

³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000-12-06 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“

⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“

⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-104

⁶ Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2011, p. 32

sąskaita, t.y. kuo labiau sumažinti valstybės nustatytą ir jos išlaikymui reikalingą nuosavybės dalį. Tokiu atveju, nevykdant nustatytos mokesstinės prievolės ar ją neteisėtai sumažinant pažeidžiamas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės bei įstatymų saugomi interesai⁷. Tarp šių interesų ypač svarbus yra mokesčių mokėtojų lygybės principas, grindžiamas tuo, kad vienodomis sąlygomis veikiantys mokesčių subjektai turi būti vienodai apmokestinami. Šis principas aiškinamas ne vien kaip mokesčių administratoriaus pareiga vienodai vertinti visus mokesčių mokėtojus, bet ir kaip mokesčių mokėtojo pareiga tinkamai vykdyti savo prievolę. Dažnai susiduriama su mokesčių nemokėjimo problema, kai vieni vengdami mokėti mokesčius įgyja pranašumą, o kiti, sąžiningai vykdydami mokesstinę prievolę, atsiduria konkurenciškai prastesnėje padėtyje⁸.

Po Lietuvos įstojimo į Europos Sąjungą, tobulėjant šalies ekonominei aplinkai, perimant kitų šalių patirtį, verslas Lietuvoje gana sėkmingai perėmė ne tik veiklos organizavimo, bet ir kitą tarptautiniame versle paplitusią praktiką, leidžiančią maksimaliai sumažinti mokesčius. Mokesčių vengimas ir slėpimas perėjo į kokybiškai aukštesnį lygį, kuriame retai naudojamos primityvios priemonės ir vis daugiau dėmesio skiriama sudėtingoms mokesčių vengimo schemoms kurti.

Taigi, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčių, kaip prievolę, vien nustatyti. Tam būtina sureguliuoti santykius, susijusius su mokesčių administravimo organizaciniais klausimais, ir kt. Teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarkos, taisyklių nustatymas. Anot Katkaus (1997) „kuo tiksliau bus formuluojami reikalavimai ar taisyklės, tuo griežtesnė, tikslesnė ir visapusiškesnė gali būti kontrolė“ (p. 29).

Kadangi savanoriškas mokesčių mokėjimas neužtikrintų tinkamo mokesčių įstatymų įgyvendinimo, vienas reikšmingiausių valstybės aktyviai plėtojamų mechanizmų yra gerai išvystyta mokesčių mokėtojų kontrolės sistema. „Mokesčių kontrolė įtakoja visą ekonomiką, užtikrina buhalterinės apskaitos ir kitų taisyklių laikymosi teisingumą“ (Заяц, 2002, c. 116). Kontrolę galėtume apibūdinti kaip būtina reguliavimo sistemos dalį, kuri leidžia atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiško, rezultatyvumo ir kaip galima greičiau ištaisyti padėtį, patraukiant kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginant nuostolius, imantis priemonių, kurios užkirstų kelią tolimesniems pažeidimams ar bent jau sumažintų jų atsiradimo tikimybę.

Remiantis Tarptautinių žodžių žodynu, žodis „kontrolė“ suprantamas kaip – 1. ko nors tikrinimas, priežiūra; 2. įstaiga arba asmenų grupė, tikrinantys kitų įstaigų ar asmenų veiklą, atsakomybę.⁹

⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-04-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-221/2011

⁸ Dikovič O. Mokesčių nemokėjimo problema // Lietuvos ekonomikos apžvalga. 2005/1. P. 87

⁹ Tarptautinių žodžių žodynas. Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985.

<http://www.zodziai.lt/reiksme%26word%3Dkontrolė%26wid%3D10532> [Žiūrėta 2011-10-22].

Šiuo atveju kontrolės definicija vartojama pirmąja reikšme. Pati kategorija „mokesčių mokėtojų kontrolė“ nurodo subjektą, kuris yra kontroliuojamas, tačiau kategorijos apimtis lieka neaiški. Taip pat pažymėtina, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjamą kategoriją vadina tiek mokesčių mokėtojų kontrole¹⁰, tiek mokesčių mokėjimo teisingumo kontrole.¹¹

Kai kurie rusų autoriai savo knygose pateikia tokius kontrolės apibrėžimus. Pavyzdžiui Kučerovas (2001) kontrolę apibrėžia kaip finansų kontrolės kryptį, apimančią kompetentingų subjektų veiklą, taikant įvairias formas ir metodus, kuriais „siekiama sukurti tokią apmokestinimo sistemą ir pasiekti tokį jos vykdymo lygį tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių, kad jiems egzistuojant nebūtų pažeidimų ar jų būtų itin nedaug“ (p.189). Makarova (1999) mokesčių mokėtojų kontrolę apibūdina kaip įgaliotų organų jų kompetencijos ribose ir nustatyta forma atliekamą veiklą, reglamentuotą mokesčių teisės aktais, kuria „siekiama patikrinti mokesčių ir rinkliavų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą bei nustatyti ir pašalinti mokesčius pažeidimus ir juos skatinančias priežastis“ (p.187). Kontrolė dar apibūdinama kaip visuma metodų, kuriuos naudoja atsakingi asmenys tiesiogiai vykdydami mokesčių kontrolę bei tirdami kaip mokesčių mokėtojai laikosi mokesčių įstatymų (Romanova, 2010, p.8). Kaip matyti iš pateiktų apibrėžimų kontrolė apibūdinama kaip kompetentingų subjektų veikla, kuria siekiama nustatyti įvairius pažeidimus.

Svarbu pažymėti, jog pats MAĮ mokesčių mokėtojų kontrolės apibrėžimo nepateikia. Remiantis šios kategorijos aiškinimu teismų praktikoje¹² ir mokesčių teisės doktrinoje¹³ (nurodoma, jog minėtą kontrolę sudaro mokesstinio tyrimo ir mokesstinio patikrinimo procedūros) mokesstinės kontrolės apimtis taip pat nėra aiški, todėl apie jos turinį galime spręsti tik analizuodami minėtų procedūrų apimtį bei jų metu atliekamus veiksmus.

MAĮ 2 straipsnio 21 dalyje nurodyta, kad mokesstinis patikrinimas – 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.

To paties straipsnio 22 dalyje mokesstinis tyrimas apibrėžiamas kaip 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.

¹⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011

¹¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-01-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-175/2011

¹² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011.

¹³ Gaudutytė A. Mokesstinis tyrimas ir patikrinimas – dvi skirtingos procedūros // Verslo žinios, 2007 Nr. 161. P. 11.

Matyti, jog šiomis procedūromis siekiama užtikrinti pusiausvyrą tarp valstybės ir atskirų asmenų, vykdančių mokesčines prievoles valstybei, t.y. formuojama sistema, padedanti nustatyti netinkamo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo atvejus, suteikianti galimybę mokesčių mokėtojui juos pakoreguoti, atsisakius tai daryti – suteikianti teisę mokesčių administratoriui suformuoti mokėtojo mokesčines prievoles užtikrinti tokios prievolės vykdymą bei vėlesnių pažeidimų prevenciją šioje srityje.

1.2. Mokesčių mokėtojų kontrolės procedūrų rūšys – mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas.

Kaip jau minėta, pats MAĮ mokesčių kontrolės apibrėžimo nepateikia, todėl apie šio instituto procedūras galime spėti tik vadovaudamiesi pačių procedūrų ypatybėmis. Kita vertus atkreiptinas dėmesys, kad įstatymų leidėjas apibūdina mokestinį tyrimą kaip stebėseną, o mokestiniu patikrinimu, kaip nurodoma, jau siekiama kontroliuoti kaip mokesčių mokėtojas vykdo tam tikras pareigas.

Lietuvos įstojimas į Europos Sąjungą turėjo įtakos ir mokesčių administravimo reglamentavimui. Esminiai pokyčiai įvyko įsigaliojus naujam MAĮ. Šiuo įstatymu apibrėžtas naujas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo institutas, kuris iš esmės nusako naują požiūrį į mokesčių mokėtoją. Įstatymas įpareigoja mokesčių administratorių ne tik kontroliuoti mokesčių mokėtoją, bet ir teikti jam visokeriopą pagalbą mokesčių, pajamų ir turto deklaravimo klausimais. Taigi, kontrolės vykdymas įgyja ir atsvarą – pagalbos mokesčių mokėtojui teikimą bei konsultavimą kaip vieną iš pagrindinių mokesčių administratoriaus funkcijų (taip pat pažymėtina, jog nuo 2012-01-01 įsigaliojo MAĮ 37¹ straipsnis, nustatantis, jog mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pritarti jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimam sandoriui, kur suteikta konsultacija įpareigotų mokesčių administratorių atitinkamai vertinti situacijos apmokestinimą ateityje¹⁴). Esminiu pokyčiu Muitinėje galima būtų įvardinti tai, kad nuo 2004 metų pradėtos taikyti supaprastintos procedūros. Vykdančios supaprastintas procedūras muitinės ir verslo kontaktai grindžiami abipusiu pasitikėjimu ir bendradarbiavimu. Anot Poviliauskienės (2006) turint omenyje labai sudėtingą muitinės veiklos aplinką, muitinė taip pat turi pereiti prie kitų darbo metodų, daugiau išteklių skirdama supaprastintomis procedūromis besinaudojančių įmonių patikrinimams, o ne įprastiniam darbui muitinės įstaigose (p. 36).

Kaip bus aptariama vėliau, mokestinis tyrimas – ne tokia „skausminga“ priemonė mokesčių mokėtojui, lyginant su mokestiniu patikrinimu. Tyrimo metu nustatytus trūkumus ir prieštaravimus

¹⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 37¹ straipsniu įstatymas // Valstybės žinios, 2010, Nr. 145-7416.

mokesčių administratorius siūlo pašalinti nurodytu būdu ar pateikti papildomą informaciją, turinčią lemiamos reikšmės kitokiam tyrimo metu nustatytos situacijos, kai mokesčių mokėtojas galimai suklydo vykdydamas mokestinę prievolę, vertinimui. Būtina pabrėžti, kad mokesčių mokėtojui „neskausingas“ mokesčių prievolių vykdymo klaidų ištaisymas priklauso ir nuo mokesčių mokėtojo t.y. jo geranoriškumo ir pastangų bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Pati mokesčio tyrimo procedūra primena diskusiją, kuriai nepavykus gali būti pradėtas mokesčio patikrinimas, o pastarojo pasekmės, nustačius mokesčių prievolių nevykdymą, yra finansinio pobūdžio – delspinigių ir baudų mokėjimas.

Kita mokesčių mokėtojų kontrolės procedūra – jau anksčiau egzistavęs mokesčio patikrinimas, kurio metu peržiūrėjus, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčines prievoles ir nustačius mokesčių įstatymų pažeidimų taikomos sankcijos – vadovaujantis MAĮ 139 straipsnio nuostatomis skiriamos baudos nuo mokėtino, bet nesumokėto mokesčio sumos.

Kaip matysime kitose baigiamojo darbo dalyse, mokesčio patikrinimo procedūra yra labiau formalizuota, kiekvienas vykdomas veiksmas atsispindi patikrinimo rezultatus įforminančiame dokumente, mokėtojas paprastai raštiškai supažindinamas su atliekamais veiksmais. Patikrinimas gali sukelti ir finansiškai sunkesnes pasekmes – mokėtojui nurodoma sumokėti ne tiek papildomai paskaičiuotus mokesčius ir jų delspinigius, bet ir skiriamos baudos.

Pagrindinis disputas šiuo atveju galėtų kilti dėl MAĮ nuostatose pateikto mokesčio tyrimo, kaip stebėsenos procedūros, o patikrinimo – kaip kontrolės vertinimo. Manytume, jog šios sąlygos siejamos tik su procedūros pasekmėmis – geranorišku trūkumų pašalinimu arba papildomu mokesčio apskaičiavimu skiriant baudą, bet atsiribojama nuo procedūrų tikslo – užtikrinti teisingą mokesčių prievolių įvykdymą, įsikišant mokesčių administratoriui.

Peržvelgus mokesčio tyrimo procedūros reglamentavimą, kurį gerokai detaliau aptarsime kitoje šio baigiamojo darbo dalyje, peršasi išvada, jog mokesčio tyrimas nėra vien konsultacinio ar stebėjimo pobūdžio procedūra: jei mokesčio tyrimo metu Muitinė atlieka tik turimų duomenų analizę, tai VMI atliekama ne tik mokesčių administratoriaus turimų duomenų analizė, bet ir vizitavimas bei mokėtojo veiklos kontrolė. Kaip bus akcentuojama vėliau, mokėtojo vizitavimas apibūdinamas kaip mokėtojo, jo veiklos vykdymo vietos lankymas ir/ar stebėjimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės tikslais. Ypatingai atkreiptinas dėmesys, jog nei įstatyme nei poįstatyminiuose aktuose nėra apibūdinamos mokesčių mokėtojų kontrolės ir mokėtojo veiklos kontrolės sąvokos, nors mokėtojo veiklos kontrolė yra mokesčio tyrimo VMI atlikimo metodas, o mokesčių mokėtojų kontrolė, kaip jau aptarėme – mokesčių administratoriaus atliekamų procedūrų visuma, kuri padeda nustatyti mokesčių mokėtojo klaidas ir (ar) piktnaudžiavimo mokesčių sistema atvejus. Pažymėtina, jog būtent šia numanoma reikšme mokesčines kontrolės sąvoką naudoja

mokesčių administratoriaus atstovai¹⁵ viešuose pasisakymuose mokesčių klausimais, autoriai mokesčių teisės doktrinoje¹⁶, taip pat atitinkamai procedūras vertina ir Lietuvos Respublikos Seimo Teisės departamentas¹⁷. Šios pozicijos laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas¹⁸

Peršasi išvada, kad mokestinio tyrimo procedūroje irgi yra kontrolės apraiškų. Mokestiniam patikrinimui (atliekamam VMI) taikytini tie patys metodai, kaip ir tyrimo metu, o mokestinio tyrimo viena iš grandžių taip pat yra mokėtojo veiklos kontrolė.

Atsižvelgiant į tai, kad mokestinio tyrimo metu yra siekiama nustatyti galimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ar sumokėjimo tvarkos pažeidimus (nepriklausomai nuo to, ar jie atsirado dėl mokėtojo tyčios, klaidos ar skirtingo įstatymų nuostatų interpretavimo), matome, jog mokestine kontrole laikomas ne tik mokestinis patikrinimas, bet ir mokestinis tyrimas. Tikėtina, kad šis priskyrimas literatūroje daromas atsižvelgiant į minėtų procedūrų apimtį bei pagrindinį tikslą – nustatyti galimus pažeidimus bei užkirsti kelią jiems atsirasti ateityje. Remiantis tuo, manytume, kad svarstytinas mokestinės kontrolės sampratos plačiąja prasme taikymas.

Tokia apimtimi mokestinės kontrolės ribas apibrėžia ir A. Gaudutytė, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Teisės departamento direktoriaus pavaduotoja, spaudoje skelbiamose konsultacijose mokesčių klausimais nurodydama, jog mokestinis tyrimas yra prevencinio pobūdžio kontrolės procedūra, kurios metu mokesčių administratorius, nustatęs trūkumų ar prieštaravimų, juos nurodo mokesčių mokėtojui ir suteikia galimybę pačiam viską ištaisyti, taip mokėtojas išvengia neigiamų pasekmių. Tos pačios pozicijos ir mokesčių teisės moksle laikosi A. Medelienė.¹⁹

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad mokestinio tyrimo procedūra pagal kontrolės (tikrinimo) apimtį yra siauresnė nei mokestinio patikrinimo procedūra²⁰, nors abi jos laikomos savarankiškais mokesčių mokėjimo teisingumo kontrolės procedūromis²¹.

Atsižvelgiant į tai, šiame darbe laikysimės pozicijos, jog mokesčių mokėtojo kontrole laikomos abi procedūros, kadangi tokią išvadą galime daryti atsižvelgę į procedūrų turinį – prižiūrėti, kaip mokesčių mokėtojais vykdo mokestines prievoles.

¹⁵ Gaudutytė A. Mokestinis tyrimas ir patikrinimas – dvi skirtingos procedūros // Verslo žinios, 2007 Nr. 161. P. 11

¹⁶ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. 2009. Nr. 72. P. 50

¹⁷ Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas. Pagrindinio komiteto išvados Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projekto http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=387245&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-10-11]

¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011

¹⁹ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. 2009. Nr. 72. P. 50

²⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-01-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-175/2011

²¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011

Nepaisant to, minėtos procedūros skiriasi pagal savo pasekmes ir (dalinai) tikslus, tačiau tai aptarsime kituose šio darbo skyriuose.

2. MOKESTINIS TYRIMAS

2.1. Mokestinio tyrimo samprata, tikslas, pradžia ir atlikimas

Kaip jau minėta, mokestinio tyrimo apibrėžimas pateiktas MAĮ 2 straipsnio 22 dalyje: mokestinis tyrimas – tai mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos *stebėseną*, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

Ankstesnės (iki 2009-06-12 galiojusios) Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių redakcijos²² 3 punkte buvo apibrėžiama, jog trūkumas ir/ar prieštaravimas – tai dėl klaidos atsiradęs neatitikimas tarp mokėtojo turimų, mokesčių administratoriui pateiktų ir/ar jo turimų, įskaitant gautus iš trečiųjų šaltinių, duomenų ir/ar informacijos. Šiuo metu minėto apibrėžimo atsisakyta, siekiant išplėsti mokestinio tyrimo ribas, t.y. neinicijuoti formalaus mokestinio patikrinimo tais atvejais, kai klaida įvyko dėl kitų, minėtame apibrėžime nepaminėtų priežasčių.

Tačiau šios sąvokos vis dar apibrėžiamos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2010-03-08 įsakymu Nr. 1B-139 patvirtintų Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse²³ (toliau Muitinės mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės): „Trūkumas – nepakankamas (klaidingas) informacijos kiekis muitinės deklaracijoje ar kituose dokumentuose, reikalingas prekių išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai įforminti. Prieštaravimas – duomenų muitinės deklaracijoje neatitikimas duomenims, esantiems su muitinės deklaracija pateiktuose dokumentuose, taip pat duomenų neatitikimas skirtinguose su muitinės deklaracija pateiktuose dokumentuose.“²⁴

Atitinkamai pirmiau paminėtai neatitikimų, kuriuos mokėtojai leidžiama ištaisyti neskiriant baudos, sampratai ir jos išplėtimui, atsisakant šių neatitikimų apribojimo klaidos kategorijos poįstatyminiuose aktuose, ir A. Medelienė²⁵ daro išvadą, kad mokestinis tyrimas neapsiriboja vien

²² Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-08 įsakymu Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR0687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004 Nr. 88-3258

²³ Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2010-03-08 įsakymu Nr. 1B-139 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2010, Nr. 29-1378

²⁴ Pažymime, jog detalus VMI ir Muitinės atliekamų kontrolės procedūrų skirtumų aprašymas pateikiamas šio baigiamojo darbo priede Nr. 1 (čia pateikiami tik reglamentavimo skirtumai, taisyklėmis neregamentuotoms sritims taikomos MAĮ nuostatos).

²⁵ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. 2009. Nr. 72. P. 54

prieštaravimais ir trūkumais (klaidomis). Pasak šios autorės, tyrimo metu mokėtojas turi teisę geranoriškai pašalinti net ir tuos neatitikimus, už kuriuos MAĮ 139 straipsnio tvarka gali būti skiriamos baudos įforminant patikrinimo rezultatus, t.y. už mokesčių įstatymų pažeidimus, kai mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesni mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino (mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas bet koks neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai). Būtent šis neapibrėžtumas, kas yra laikoma trūkumais ir prieštaravimais, o kas pažeidimais, ir tai, kad tiek viena, tiek kita kategorija gali būti laikoma mokestinio tyrimo objektu, pasak A. Medelienės, sukelia piktnaudžiavimo šiomis mokestinėmis procedūromis galimybę. t.y. mokesčių administratorius, nesant apibrėžtumo gali spekuliuoti mokesčių įstatymų pažeidimo kategorija, kas lemia pasirinktos mokestinės kontrolės procedūros pobūdį, pavyzdžiui, traktuojant, jog tam tikras neatitikimas laikytinas ne prieštaravimu ar trūkumu, o mokesčių įstatymų pažeidimu, būtų pradamas ne mokestinis tyrimas, o mokestinis patikrinimas, sukiantis atitinkamai sunkesnes pasekmes.²⁶

Mokestinis tyrimas MAĮ projekto aiškinamajame rašte siūlytas apibrėžti kaip mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo pateiktų mokesčių deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizė, mokesčių mokėtojų veiklos monitoringas ir kontrolė tikslu nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.²⁷ Pažymėtina, jog panašus tyrimo reglamentavimas įtvirtintas Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse, kurių 8 punkte nurodyta, jog mokesčių administratorius, sprenddamas jam mokestinio tyrimo metu iškeltus uždavinius, atlieka tokius veiksmus: analizuoja mokėtojo veiklą, vizituoja mokėtoją, kontroliuoja mokėtojo veiklą. Tai yra trys mokestinio tyrimo atlikimo būdai, kurie gali būti taikomi tiek kartu, tiek atskirai.

Nepaisant to, kad mokestinio tyrimo sąvoka atsirado nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojus naujam MAĮ, ši procedūra buvo taikoma ir anksčiau, o reglamentavimas atskirame MAĮ skyriuje ją labiau formalizavo ir padarė aiškesnę. Mokestinio tyrimo įteisinimą didžiaja dalimi lėmė galimybė mokesčių administratoriui sulygtinti mokesčių mokėtojų teikiamus duomenis, esančius duomenų bazėse, kurias sudaro tiek mokesčių administratorius, tiek kitos institucijos, taip pat yra nustatyti įvairūs įmonių veiklos rodikliai, leidžiantys nustatyti galimą pažeidimų riziką, vertinimo metodikos.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 6 punkte nurodyta, jog mokėtojo mokestinio tyrimo tikslas – trūkumų ir/ar prieštaravimų nustatymas, siekiant juos pašalinti, mokesčio permokos (skirtumo)

²⁶ Ten pat

²⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225324

gražinimo (įskaitymo) kontrolės užtikrinimas, mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija.

Muitinės mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 6 punkte nurodyta, jog mokestinio tyrimo tikslas – nustatyti trūkumus ir (arba) prieštaravimus muitinės deklaracijose ir kituose muitinės dokumentuose, turėjusius (galinčius turėti) įtakos muitų ir kitų mokesčių apskaičiavimui bei statistinių duomenų, susijusių su muitais ir kitais mokesčiais, teisingumui ir užtikrinti priemonių taikymą, nustatytų trūkumų ir (arba) prieštaravimų pašalinimui.

Ši nuostata nėra iš esmės skirtinga nei Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse nei Muitinės mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse (taip ir negali nutikti remiantis teisės aktų hierarchijos teorija, kadangi tiek Muitinės, tiek VMI atliekamos procedūros yra reglamentuotos tuo pačiu įstatymu – MAĮ), tačiau Muitinė šiuo atveju nustatė specialiąsias, jos funkcijų ypatybėms pritaikytas taisykles.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 7 punkte nurodyta, jog mokėtojo mokestinio tyrimo uždaviniai yra:

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

Taigi, darytina išvada, kad mokestinio tyrimo metu siekiama keletu tikslų: kuo greičiau nustatyti riziką mokesčių mokėtojo veikloje, nurodyti mokesčių mokėtojams jų padarytas klaidas (trūkumus, prieštaravimus) ir suteikti galimybes jas ištaisyti, išvengiant baudų, ilgų ir varginančių mokestinių ginčų. Taigi mokestinį tyrimą galima apibūdinti kaip tam tikrą mokesčių mokėtojo veiklos stebėjimą, preliminarų tyrimą, kurio metu nustatoma, ar mokesčių mokėtojo atžvilgiu reikalinga pradėti mokestinį patikrinimą. Pažymėtina, kad tai nauda ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir mokesčių administratoriui, nes šios procedūros taikymas tampa lyg ir pasitikrinimu mokesčių administratoriui ar verta tirti giliau.

MAĮ 135 straipsnyje nurodyta, jog mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, be atskiro pavedimo atlikdami savo tiesiogines darbo funkcijas.

Tikėtina, jog būtent ši MAĮ nuostata ir lėmė susiformavimą viešojoje erdvėje paplitusios nuomonės, jog mokesčių administratorius gali atlikti mokestinį tyrimą mokesčių mokėtojui apie tai nieko nežinant. Kaip išdėstyta toliau šiame baigiamajame darbe, tokia galimybė yra labiau išimtis iš

bendrosios taisyklės, kadangi mokesčių mokėtojo informavimas tiek apie mokestinio tyrimo pradžią, tiek apie atliekamus veiksmus, daugeliu atveju yra privalomas.

Muitinėje mokestinis tyrimas gali būti pradėtas įtarus galimą importo mokesčių vengimą dėl neteisingo prekių klasifikavimo, neteisingai deklaruotos prekių kilmės, neteisingai nustatytos importuotų prekių muitinės vertės, neteisingai apskaičiuoto mokesčio pagrindo ar kitų aplinkybių, turinčių įtakos importo mokesčių apskaičiavimui.²⁸

Muitinės mokestinis tyrimas atliekamas po muitinio įforminimo be atskiro pavedimo pareigūnams vykdant pareigybės aprašyme nustatytas pareigas, remiantis dokumentais, įformintais teritorinėje muitinėje (muitinės deklaracijos ir prie jų pridėti krovinių lydintys prekių kilmės, komerciniai ir krovinio gabenimo dokumentai) ir mokesčių mokėtojo pateiktais dokumentais, atsižvelgiant į gautą teritorinės muitinės pranešimą apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus.²⁹

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse numatyti keli mokestinio tyrimo atlikimo metodai (būdai): mokesčių mokėtojo veiklos analizė, vizitavimas, veiklos kontrolė.

Muitinės Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 5 punkte nurodomas tik vienas būdas – informacijos apie deklaruotas prekes, apskaičiuotus mokesčius, esančios su prekių išleidimu į laisvą apyvartą susijusios integruotos muitinės informacinės sistemos duomenų bazėse bei rašytiniuose muitinės dokumentuose, analizė. Jos atlikimo būdai ir kitos aplinkybės, priešingai nei Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse, neišskiriami, tik Muitinės Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 7 punkte nurodyta, jog mokestinio tyrimo metu muitinės pareigūnas analizuoja muitinės deklaracijoje pateiktus duomenis, siekdamas įsitikinti, kad prekės muitinei deklaruotos laikantis muitų teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių prekių išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūros įforminimą, ir kad muitinės deklaracijoje muitai ir kiti mokesčiai apskaičiuoti remiantis teisingais duomenimis ir kita informacija.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 3 punkte nurodyta, jog mokėtojo veiklos analizė – tai mokesčių administratoriaus vykdoma detali apie konkretų mokėtoją turimų ir/arba papildomai surinktų bei paties mokėtojo pateiktų duomenų analizė ir/arba dokumentų įvertinimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

Minėtų taisyklių 14 punkte nurodyta, jog mokėtojo veiklos analizė gali būti pradėdama be atskiro pavedimo, mokesčių administratoriaus pareigūnui vykdant savo funkcijas. Paprastai mokėtojo veiklos analizė atliekama mokesčių administratoriaus kompiuterinėse duomenų bazėse, taip pat naudojant iš kitų šaltinių (ne tik mokesčių mokėtojo) gaunamą informaciją, kuriai dažniausiai taikomi MAĮ nustatyti informacijos skleidimo apribojimai.

²⁸ Stravinskaitė R. Mokestinis tyrimas – dar viena galimybė
http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=819&new_id=567 [Žiūrėta 2011-10-29]

²⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 135 straipsnio 1 dalies komentaras
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320 [Žiūrėta 2011-11-03]

Minėtų taisyklių 13 punkte nurodomi atvejai, kada naudojamas analizės metodas: analizuojant apie mokėtoją turimus duomenis, vykdomą veiklą, vertinant galimų pažeidimų riziką, analizuojant mokėtojo pridėtinės vertės mokesčio deklaracijų ir prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitas, nagrinėjant mokėtojo prašymus gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) bei kitais atvejais, kai kontroliuojamas mokėtojo mokestinių prievolių vykdymas.

Analizę galima atlikti visais atvejais, kai nesutampa mokesčių mokėtojo pateikti ir mokesčių inspekcijoje turimi duomenys arba mokesčių mokėtojo veiklos duomenys, mokesčių administratoriaus nuomone, yra ekonomiškai nepagrįsti.³⁰

Kalbant apie mokestinį tyrimą dažnai yra akcentuojama, jog ši mokestinės kontrolės procedūra gali būti atlikta neinformavus apie tai mokesčių mokėtojo, pažymėtina, jog analizės metodo naudojimas, kai mokesčių administratorius atlieka mokestinį tyrimą naudodamasis VMI ir kitų institucijų duomenų bazėmis bei kitais prieinamais duomenų šaltiniais (ir nenustato trūkumų ar prieštaravimų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje) yra vienintelis atvejis, kai mokesčių mokėtojas gali taip ir nesužinoti apie jo atžvilgiu atliktas procedūras.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 16-17 straipsniuose nurodyta, jog pareigūnas, vykdamas mokėtojo veiklos analizę, išnagrinėjęs turimą informaciją apie mokėtoją ir įvertinęs nustatytus mokėtojo pateiktų bei mokesčių administratoriaus turimų duomenų neatitikimus, sprendžia klausimą dėl papildomų duomenų apie mokėtoją, reikalingų trūkumams ir/ar prieštaravimams nustatyti, surinkimo. Mokėtojo veiklos analizės metu papildomi duomenys apie mokėtoją, reikalingi trūkumams ir/ar prieštaravimams nustatyti, surenkami/gaunami: mokėtojo (jo teritorijos) vizitavimo metu, iš kitų mokėtojų (renkant priešpriešinę informaciją), iš kitų valstybės įstaigų ir institucijų bei iš tiriamojo mokėtojo (siekiant patikslinti informaciją, skambinama telefonu, kreipiamasi į mokėtoją raštu, prašoma atsakyti į pateiktus klausimus, prašoma pateikti papildomus dokumentus ir pan.).

Analogiškai ir Muitinės Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 9 punkte nustatyta, kad muitinės pareigūnui mokestinio tyrimo metu nustačius trūkumus ir (arba) prieštaravimus muitinės deklaracijoje ir (arba) kitame muitinės dokumente ir jiems pašalinti muitinėje turimų dokumentų ir informacijos nesant pakankamai, pareigūnas apie tai žodžiu arba raštu praneša asmeniui.

Kaip matyti iš Muitinės Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 10 punkto, šiame dokumente neišskiriamas prašymas pateikti papildomą informaciją, kaip toks jis automatiškai prilyginamas mokestinio tyrimo rezultatų informinimui.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 14 punkte nurodyta, jog prašant papildomos informacijos iš mokesčių mokėtojo, kreipiantis telefonu ar raštu į mokėtoją dėl jos pateikimo, mokėtojui turi būti

³⁰ Kada atliekamas mokestinis tyrimas? // Mokesčių žinios. 2005-02-21. Nr. 8 <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1006148> [Žiūrėta 2011-10-23].

pranešta, kad jo atžvilgiu atliekamas mokestinis tyrimas, nurodant mokestinio tyrimo tikslą, o susitikimo su mokėtoju metu pareigūnas turi pasirašytinai supažindinti jį su užduotimi atlikti mokestinį tyrimą. Jei mokėtojui nėra būtina atvykti, kad pateiktų prašomą informaciją, duomenis ir/ar dokumentus, jam išsiunčiama užduoties kopija.

Taigi, matome vieną iš skirtingų institucijų atliekamo mokestinio tyrimo skirtumų – kaip nagrinėsime vėliau, VMI visais atvejais informuoja mokėtoją raštu (nors informacijos gali teirautis žodžiu, tačiau mokėtojui siunčiama užduoties kopija), tuo tarpu Muitinės pareigūnai apie atliekamą tyrimą gali pranešti žodžiu papildomų dokumentų nesiunčiant.

Nepaisant to, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, jog mokesčių administratoriaus nurodymas pateikti dokumentus mokestinio tyrimo ar patikrinimo metu negali būti atskiru administracinės bylos dalyku.³¹

Remiantis Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 17.1 punktu, darytina išvada, jog analizės metodas nebūtinai apima tik pirminę tyrimo stadiją, tačiau yra naudojamas ir atlikus vizitavimo veiksmus.

Tokiu atveju, kai reikalingas kreipimasis į mokesčių mokėtoją ar kitus asmenis, mokesčių mokėtojas pasirašytinai supažindinamas su suformuota užduotimi atlikti mokestinį tyrimą (Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 14 punktas). Atsižvelgiant į šią nuostatą ir MAĮ 135 straipsnį, darytina išvada, jog užduotis atlikti mokestinį tyrimą formuojama tik tuo atveju, jei mokėtojas informuojamas apie mokestinį tyrimą.

Muitinės Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse užduoties surašymas iš viso nenumatytas.

Kitas Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse nurodytas tyrimo atlikimo metodas – vizitavimas. Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 3 punkte nurodyta, jog mokėtojo vizitavimas – tai mokėtojo, jo veiklos vykdymo vietos lankymas ir/ar stebėjimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės tikslais.

Remiantis minėtų taisyklių 28 punktu, vizitavimas gali būti vykdomas atliekant mokėtojo veiklos analizę, kontroliuojant mokėtojo veiklą, prieš įregistruojant mokėtoją į PVM mokėtojų registrą, kontroliuojant įregistruotus PVM mokėtojus, prieš išregistruojant PVM mokėtoją, kontroliuojant mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimą (įskaitymą) bei kitais atvejais, kai tai būtina mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 29 straipsnyje nurodyta, jog mokesčių administratoriaus pareigūnas mokėtoją vizituoja turėdamas mokesčių administratoriaus viršininko ar jo tam įgalioto asmens pasirašytą užduotį. Kai mokėtojo mokestinis tyrimas pradedamas vizitavimu, apie atliekamą

³¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-04-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-403/2011

mokestinį tyrimą mokėtojas informuojamas pateikiant jam mokesčių administratoriaus viršininko ar jo tam įgalioto asmens pasirašytą užduotį. Kai vizitavimas yra sudėtinė veiklos analizės dalis, atvykus pas mokėtoją jis taip pat pasirašytinai turi būti supažindintas su užduotimi. Jeigu mokėtojas jau buvo informuotas apie jo atžvilgiu atliekamą mokestinį tyrimą, jis pasirašytinai supažindinamas su papildyta užduotimi.

Taigi, vizitavimo atveju, mokesčių administratoriaus pareigūnas, atliekantis tyrimą privalo turėti suformuotą užduotį (užduoties forma patvirtinta kartu su minėtomis Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėmis, reikalavimai užduoties turiniui pateikti minėtų taisyklių 14 punkte), o mokesčių mokėtojas, kurio atžvilgiu atliekamas tyrimas yra privalomai informuojamas apie mokestinio tyrimo procedūrą.

Be to, nors nuostata reglamentuoja mokesčių mokėtojo informavimą apie vykdomą mokestinį tyrimą, remiantis ja ir minėtų taisyklių 28 punktu, darytina išvada, kad aptariami mokestinio tyrimo metodai yra savarankiški ir mokestinio tyrimo metu gali būti naudojami tiek paskirai, tiek vienas po kito, tiek kompleksiskai priklausomai nuo konkrečios faktinės situacijos, t.y. vizitavimas gali būti atliekamas ir kaip mokesčių mokėtojo veiklos analizės dalis, ir kaip pirmasis mokestinio tyrimo veiksmas.

Grįžtant prie nagrinėjamo mokestinio tyrimo atlikimo metodo ypatybių, pažymėtina, jog MAĮ 135 straipsnio 3 dalyje nustatyta, jog mokestinio tyrimo atlikimui *mutatis mutandis* taikomos šio įstatymo VI skyriaus nuostatos, reglamentuojančios patekimą į mokesčių mokėtojo patalpas, tikrinimo objektus, dokumentų ir daiktų paėmimą ir įrodymų rinkimą. Taigi, nuo to momento, kai mokesčių administratoriaus pareigūnas atliekantis tyrimą nusprendžia, jog nustatyti reikšmingas apmokestinimui aplinkybes nepakanka vien atlikti duomenų bazėse esančių duomenų analizę ir inicijuoja kitus mokestinio tyrimo veiksmus (pavyzdžiui, prašo mokesčių mokėtojo ar kitų valstybės institucijų pateikti papildomus dokumentus ir informaciją, priima sprendimą atlikti vizitavimą ir pan.), mokesčių administratorius šiuos veiksmus atlieka remdamasis ne tik Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse nurodyta tvarka (poįstatyminiu teisės aktu), bet ir įstatymo nuostatomis, reglamentuojančiomis minėtus veiksmus mokestinio patikrinimo metu.

Taigi, nuo duomenų, prieinamų mokesčių administratoriui per duomenų bazes, pripažinimo nepakankamais apmokestinimui svarbioms aplinkybėms nustatyti, mokestiniam tyrimui pradedamos taikyti teisės normos, reglamentuojančios mokestinio patikrinimo procedūras. Tai reiškia, kad tyrimas tampa labiau formalizuotas nei pradinės duomenų analizės atveju ir įgyja mokestiniam patikrinimui būdingų bruožų. Nepaisant to, manytume, jog tokio pobūdžio panašumai nors ir sukelia papildomo nerimo mokesčių mokėtojui, neturėtų būti laikomi esminiais, kadangi mokestinio tyrimo tikslui ir pasekmėms toks reglamentavimas neturi įtakos.

Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovė A. Gaudutytė taip pat akcentuoja, jog remiantis mokestinio tyrimo sąvoka, VMI atliekamas mokestinis tyrimas siejamas ne tik su duomenų analize, bet ir su apsilankymais pas mokėtoją (vizitavimas, veiklos kontrolė), ir tai jau galiojo iki MAĮ pakeitimų. Mokestinio tyrimo metu, siekiant pašalinti trūkumus ir prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo srityje, analizuojamas mokestinis laikotarpis ir MAĮ iki pakeitimų taip pat nedraudė mokesčių administratoriui, vadovaujantis MAĮ 33 straipsnio 1 dalimi, paprašyti pateikti tam tikrus dokumentus ar kreiptis į trečiuosius asmenis dėl tam tikros informacijos pateikimo.³² Atsižvelgiant į tai, jog iki 2004-05-01 galiojusiam Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nebuvo aptarta mokestinio tyrimo kategorija, tačiau kai kurios procedūros buvo apibrėžtos, natūralu, jog toms procedūroms pasižymėjus efektyvumu, jos nebuvo panaikintos, o jas reglamentavusios nuostatos priskirtos mokestinio tyrimo kategorijai, kurio tikslų įgyvendinimas neįmanomas turint tik dalį reikšmingos apmokestinimui informacijos.

Trečiasis Mokestinio tyrimo taisyklėse aptartas mokestinio tyrimo metu naudojamas metodas – mokėtojo veiklos kontrolė. Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 3 punkte nurodyta, jog tai – mokėtojo komercinės arba gamybinės veiklos, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos, stebėjimas ir/ar kontrolė, siekiant nustatyti, kaip mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse.

Galima teigti, kad pateiktas mokėtojo veiklos kontrolės apibrėžimas nėra visiškai korektiškas, kadangi definicijoje atsiranda logikos moksle išskiriama „rato klaida“ – „kontrolė – tai kontrolė“. Toks definicijos pateikimas nepaaiškina minėtos procedūros turinio ar apimtys, taip pat nėra žinoma, kokių veiksmų imamasi šią procedūrą įgyvendinant.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 40 punkte nurodyta, jog mokėtojo veiklos kontrolės metu gali būti atliekami visi šiose taisyklėse numatyti veiksmai, laikantis jų atlikimo ir įforminimo tvarkos. Pažymėtina, jog be prielaidų pradėti vykdyti mokėtojo veiksmų kontrolę prekių laikymo akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose atveju, jokių kitų specialiųjų nuostatų reglamentuojančių mokesčių administratoriaus veiksmus bei jų amplitudę minėtose taisyklėse nepateikiama. Būtent dėl tokio reglamentavimo trūkumo teorinėje dalyje tampa visiškai neaišku, kokios dalys sudaro kontrolės procedūrą ir kokie konkretūs veiksmai gali būti atliekami jos metu. Jei minėta nuostata siekiama įtvirtinti, jog į kontrolės veiksmus įeina visi kiti veiksmai, priskiriami vizitavimo ir analizės metodams, kyla abejonių dėl veiklos kontrolės kaip atskiro metodo išskyrimo būtinybės. Be to, šis neapibrėžtumas dar labiau paaštrina pirmiau minėtoje mokėtojo veiklos kontrolės definicijoje pateiktą loginę „rato klaidą“ ir palieka minėtos procedūros apimtį ir turinį absoliučiai nereglamentuotą (neskaitant su

³² Gaudutytė A. Mokestinis tyrimas ir patikrinimas – dvi skirtingos procedūros // Verslo žinios, 2007 Nr. 161. P. 11

akcizais susijusių nuostatų klausimu, tačiau ir šiose konkretūs kontrolei priskiriami veiksmai nėra išskirti).

MAĮ komentare, kurį skelbia VMI prie FM, MAĮ 135 straipsnio 1 dalies apibendrintame paaiškinime be kita ko nurodoma, jog veiklos kontrolės metu mokesčių administratorius gali tikrinti mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos procesą, apimtį, akcizais apmokestinamų prekių judėjimą, apyvartą, apskaitą sandėlyje ir pan.³³ Tuo tarpu analizė šiame dokumente apibūdinama kaip pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų ir kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizė, siekiant nustatyti trūkumus ir/ar prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Tokie paaiškinimai lyg ir sudaro aiškesnį vaizdą apie procedūrų skirtumus analizei priskiriant tik turimų dokumentų vertinimą, tačiau toks atskyrimas yra ribotas dėl keleto priežasčių:

a) apie vykdomos veiklos procesą ir apimtį paprastai taip pat sprendžiama iš turimų dokumentų: mokesčių deklaracijų, buhalterinės apskaitos dokumentų;

b) paaiškinimu negali būti kompensuojami procedūros ribų netikslumai teisinio reglamentavimo srityje, kadangi remiantis MAĮ 12 straipsniu, mokesčių administratorius, šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį, tačiau apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais.

Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, jog skirtingai nei analizės ir vizitavimo atveju, veiklos kontrolės mechanizmo ribos nereglamentuojamos, todėl kyla pagrįsta abejonė, kaip šis metodas turėtų būti įgyvendinamas ir ar tikslinga jį išskirti prilyginant kitiems dviems konkretiems metodams, kuriuos kontrolė remiantis taisyklių 40 punktu, apima.

Autorės nuomone, tinkamai suformulavus analizės ir veiklos kontrolės procedūrų ribas veiklos kontrolės mechanizmo išskyrimas būtų tikslingas, kadangi bendrąją šio žodžio prasme analizė apima tik turimų duomenų vertinimą, tačiau nesuteikia aktyvių veiksmų teisės vykdant mokesčių mokėtojo veiklos priežiūrą.

Minėtų taisyklių 39 punkte nurodyta, kad, kai mokėtojo mokesstinis tyrimas pradedamas veiklos kontrole, apie atliekamą mokesstinį tyrimą mokėtojas informuojamas pateikiant jam mokesčių administratoriaus viršininko ar jo tam įgalioto asmens pasirašytą užduotį. Kai veiklos kontrolė yra sudėtinė veiklos analizės dalis, atvykus pas mokėtoją jis taip pat pasirašytinai turi būti supažindintas su

³³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 135 straipsnio 1 dalies komentaras http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320 [žiūrėta 2011-11-05]

užduotimi. Jeigu mokėtojas jau buvo informuotas apie jo atžvilgiu atliekamą mokestinį tyrimą, jis pasirašytinai supažindinamas su papildyta užduotimi.

Analogiškai, kaip ir mokesčių mokėtojo vizitavimo atveju, iš nuostatos, aptariančios mokesčių mokėtojo informavimą apie atliekamus jo atžvilgiu veiksmus, galima daryti išvadą dėl mokesčio tyrimo metu taikomų metodų savarankiškumo. Matyti, jog mokėtojo veiklos kontrolė gali būti inicijuota atlikus mokėtojo veiklos analizę, o taip pat gali būti ir pirminė, savarankiška mokesčio tyrimo dalis.

Taip pat ir minėtų taisyklių 19, 34 ir 43 punktų nuostatos patvirtina, jog panaudojus bent vieną iš aptartų metodų (mokėtojo veiklos analizė, vizitavimas, kontrolė) mokesčio tyrimas gali būti baigiamas, tačiau tai netrukdo panaudojus vieną iš metodų pradėti vykdyti tyrimą panaudojant kitą mokesčio tyrimo metodą. Tačiau minėtose taisyklės nėra konkretizuojama, ar tie patys metodai gali būti naudojami pakartotinai. Pavyzdžiui, vizituoti mokėtoją nutarta ne dėl analizės metu nustatyto poreikio pateikti papildomus dokumentus, tačiau po vizitavimo gaunami papildomi dokumentai, kurie galimai pakeistų analizės metu padarytas išvadas. Taisyklių 14 punkte nurodyta, jog užduoties papildymui skirta dalis pildoma, kai, atliekant mokėtojo mokesstinį tyrimą, apie kurio atlikimą jis jau buvo informuotas, reikalinga atlikti mokėtojo vizitavimą ir/ar veiklos kontrolę, taip pat kai reikalinga pratęsti veiklos kontrolės atlikimo terminą ar atlikti pakartotinį vizitavimą. Manytume, jog taikant 14 punkto nuostatos analogiją ir nuostatoje nenurodytoms situacijoms pakartotinas to paties metodo taikymas nėra ribojamas.

Išnagrinėjus tyrimo metu taikomus metodus, tikslinga aptarti ir mokesčio tyrimo terminų klausimą. Pažymėtina, jog MAĮ šio klausimo nereglementuoja. Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 9 punkte nurodyta, jog mokesčio tyrimas turi būti atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Nėra nustatyta konkretaus mokesčio tyrimo atlikimo termino, kadangi kiekvieno tyrimo trukmė priklauso nuo konkrečių aplinkybių. Muitinės mokesčio tyrimo taisyklėse šis terminas taip pat nenumatytas.

Nors galutiniai mokesčio tyrimo atlikimo terminai nėra nustatyti, Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklės numato atskirų mokesčio tyrimo metu naudojamų metodų maksimalius terminus. Pavyzdžiui, taisyklių 34 punkte nurodyta, jog mokėtojo vizitavimas negali trukti ilgiau kaip 3 darbo dienas. Analizės ir veiklos kontrolės trukmė nėra ribojama.

Remiantis minėtų taisyklių 37 punktu, mokėtojo veiklos kontrolė gali būti nuolatinė – mokesčiu laikotarpiu trunkanti ilgiau kaip 90 dienų (nuolat ar su pertraukomis) arba trumpalaikė – mokesčiu laikotarpiu trunkanti trumpiau kaip 90 dienų (nuolat ar su pertraukomis). Ši nuostata nenustato ribojimų mokesčio tyrimo turiniui, tačiau ilgiau kaip 90 dienų trunkanti mokėtojo veiklos

kontrolė konkrečiu laikotarpiu, kai tuo pat metu netaikomi kiti paminėti mokestinio tyrimo metodai, gali išstėti mokestinio tyrimo trukmę.

Pažymėtina, jog tokia vertybinio pobūdžio sąlyga kaip „objektyviai įmanomas kuo trumpesnis laikotarpis“ gali būti interpretuojama įvairiai. Svarbu tai, kad mokestinio tyrimo procedūra nebūtų vilkinama t.y. nebūtų laikotarpių kai realiai jokie veiksmai nėra atliekami (neskaitant mokėtojo veiklos kontrolės laikotarpių, kai kontrolė tyrimo metu atliekama su pertraukomis).

Galima teigti, kad nustačius konkrečius mokestinio tyrimo atlikimo terminus galėtų susidaryti situacija, kai per nustatytą terminą mokesčių administratorius negali surinkti pakankamai duomenų, reikšmingų mokesčių mokėtojo mokestinėms prievolėms išanalizuoti, pavyzdžiui, reikalingas kreipimasis į užsienio mokesčių administratorių, mokesčių mokėtojas laiku nepateikia prašomų dokumentų ir pan.

Svarbu pažymėti, jog mokestinio tyrimo trukmę įtakoja kiti MAĮ nustatyti terminai. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas privalo pateikti informaciją bei duomenis, būtinus mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo atitinkamo mokesčių administratoriaus nurodymo įteikimo dienos arba mokesčių administratoriaus nustatytu, ilgesniu negu minėtasis, terminu (MAĮ 49 straipsnio 1 dalis); tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas reikalaujamus dokumentus yra praradęs, mokesčių administratorius privalo mokesčių mokėtojui leisti juos atkurti ne per trumpesnę kaip 15 dienų terminą (MAĮ 126 straipsnio 2 dalis) ir pan.

Apribojus mokestinio tyrimo atlikimo laiką, galima situacija, jog mokesčių administratorius nespės atlikti mokestinio tyrimo laiku, todėl siekiant nepažeisti nustatytų terminų būtų pereinama į mokestinius patikrinimus. Tokie veiksmai užkirstų kelią mokesčių mokėtojui geranoriškai ištaisius klaidas ar pašalinus trūkumus išvengti baudų ir delspinigių, o nesutinkant su tyrimo metu gautais rezultatais pateikti tyrimo rezultatus paneigiančius dokumentus, turinčius esminę reikšmę mokesčio paskaičiavimui. Taip pat dėl keleto priežasčių būtų neracionaliai naudojami mokesčių administratoriaus kontrolės padalinių darbo išteklių, kadangi:

a) patikrinimo procedūra yra labiau formalizuota, todėl reikalauja daugiau laiko ir išteklių oficialiems dokumentams suformuoti.

b) įformintus patikrinimo rezultatus patikrinimo aktu (kai mokėtojui yra papildomai paskaičiuojama mokėtinų sumų) yra teikiamos oficialios pastabos, kurias išnagrinėjus priimamas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo priima kitas tos pačios apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojas, nei vykdęs mokestinį tyrimą ar patikrinimą (plačiau patikrinimo įforminimo procedūras aptarsime kitoje šio baigiamojo darbo dalyje). Nesutikdamas su minėtu sprendimu, mokėtojas gali inicijuoti mokestinį ginčą, kuriam privalomas ikiteisminis nagrinėjimas VMI prie FM (centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje), vėliau šis

ginčas gali pasiekti teismą. Tai reikalauja ne tik papildomų mokesčių administratoriaus resursų, bet ir sukelia finansinių pasekmių mokėtojui, kadangi dažnai mokėtojas neturi pakankamos kvalifikacijos, patiriama išlaidų procesinių dokumentų surašymui ir atstovavimui mokestinius ginčus nagrinėjančiose institucijose.

Be abejo, neribojant mokestinio tyrimo trukmės konkrečiais terminais, įmanoma situacija, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, pagrįsta mokestinio tyrimo atlikimo trukme. Mokesčių mokėtojas paprastai yra suinteresuotas mokestinio tyrimo ir kitų mokesčių administratoriaus atliekamų procedūrų operatyvumu, kadangi vėliau paaiškėjus, jog mokėtojas visgi turėjo prievolę ankstesniu laikotarpiu sumokėti tam tikrą mokestį, per visą laikotarpį nuo įstatymu nustatyto termino sumokėti mokestį (ne nuo jo paskaičiavimo mokesčių mokėtojui pabaigus procedūras), skaičiuojami to mokesčio delspinigiai, nuo kurių nėra atleidžiama sumokėjus paskaičiuotą mokestį, jei nesama MAĮ 100 straipsnyje nustatytų mokėtojo atleidimo nuo delspinigių pagrindų. Iškilus ginčui dėl mokestinio tyrimo trukmės, mokėtojas mokesčių administratoriaus veiksmus (neveikimą), kaip procedūros vilkinimą galėtų skųsti apygardos administraciniam teismui Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

Kaip pavyzdį, iliustruojantį mokestinių tyrimų trukmę, galime aptarti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento (toliau – DMMD) pateiktą mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolės srityje 2009 m. I pusmečio vertinimo ataskaitą, pateikti duomenys apie mokestinių tyrimų trukmę, lyginant su 2010 metų I pusmečiu.

1 lentelė. VMI vidutinė mokestinių tyrimų trukmė darbo dienomis (2009 m. I pusmetis ir 2010 m. I pusmetis)

AVMI	Vidutinė mokestinių tyrimų trukmė darbo dienomis				
	2009 m. mokestinių tyrimų trukmė	2010 m. mokestinių tyrimų trukmė	planinė trukmė (2010 m.)	2010 metų mokestinių tyrimų trukmės plano vykdymas (%)	Pokytis (%) per 2009-2010m.
Alytaus	19	12	14	85,71 %	-36,84%
Kauno	22	12	25	48,00%	-45,45%
Klaipėdos	23	39	25	156,00%	69,57%
Marijampolės	14	12	14	85,71%	-14,29%
Panevėžio	21	15	20	75,00%	-28,57%
Šiaulių	34	11	20	55,00%	-67,65%
Tauragės	17	9	14	64,29%	-47,06%

1 lentelės tęsinys

AVMI	Vidutinė mokestinių tyrimų trukmė darbo dienomis				
	2009 m. mokestinių tyrimų trukmė	2010 m. mokestinių tyrimų trukmė	planinė trukmė (2010 m.)	2010 metų mokestinių tyrimų trukmės plano vykdymas (%)	Pokytis (%) per 2009-2010m.
Telšių	17	17	20	85,00%	0,00%
Utenos	15	11	14	78,57%	-26,67%
Vilniaus	33	17	25	68,00%	48,48%
DMMD	19	23	25	92,00%	21,05%
Iš viso	26	15	22	69,18%	-41,46%

Šaltinis: Lentelė sudaryta autorės pagal VMI intraneto duomenis

Vidutinė 2010 m. I pusmečio mokestinio tyrimo trukmė – 15 darbo dienų t.y. 31 proc. trumpesnė nei planuota bei 41 proc. trumpesnė nei 2009 metais. Manytume, jog tokia mokestinio tyrimo atlikimo trukmė (atsižvelgiant į tai, jog kai kurie mokestiniai tyrimai apima ne vien mokėtojo veiklos analizę remiantis turimomis duomenų bazėmis, bet ir vizitavimą bei kontrolę) yra pakankamai operatyvi, todėl nesukelia mokesčių mokėtojams sunkių finansinių pasekmių, kurias gali lemti mokestinio tyrimo metu papildomai apskaičiuotas mokestis, jei jo nepriemoka nėra išimtinai didelė (15 dienų nėra labai ilgas laiko tarpas delspinigių dydžiui iš esmės pasikeisti).

Taip pat būtina pažymėti, jog teisės normomis nėra ribojamas mokestinių tyrimų periodiškumas, dažnis ir galimybė atlikti to paties mokesčių mokėtojo tyrimą už tą patį mokestinį laikotarpį, jei tam atsiranda poreikis. Tokiu būdu mokesčių administratoriui sudaroma galimybė nustatčius tam tikros rizikos mokėtojo veikloje egzistavimą, pradėti detalią mokesčių mokėtojo kontrolę atliekant stebėseną ir tiriant mokėtojo naujai pateikiamus dokumentus, lyginti mokėtojo rodiklių pasikeitimus skirtingais mokestiniais laikotarpiais ir atlikti turimų duomenų analizę minimaliai kišantis į mokėtojo veiklą ir suteikiant mokėtojui galimybę atradus savo daromas klaidas, jas ištaisyti neskiriant baudos bei su kuo mažesniais mokesčio delspinigiais.

Kita vertus, tokių ribojimų nebuvimas galimai sukuria palankias piktnaudžiavimui mokestiniu tyrimu situacijas. Pavyzdžiui, sudaroma galimybė mokesčių administratoriui visus veiksmus atlikti mokestinio tyrimo metu taip sutrumpinant labiau formalizuoto mokestinio patikrinimo trukmę.

Manytume, būtina pažymėti, jog 2009 m. Lietuvos Respublikos Seimo narių grupė buvo pateikusi Seimui svarstyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir

135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projektą.³⁴ Šiuo projektu buvo siūloma atsisakyti mokestinio tyrimo metu taikyti mokesčių mokėtojo vizitavimo ir veiklos kontrolės procedūras, panaikinti galimybę mokesčių administratoriui laikinai paimti mokesčių mokėtojo dokumentus reikalingus mokestiniam tyrimui, nustatyti, kad mokestinis tyrimas negali trukti ilgiau kaip 30 dienų, apriboti mokestinio tyrimo periodiškumą (ne dažniau, kaip kartą per pusę metų).

Šiuos pakeitimus projekto iniciatoriai motyvavo tuo, kad mokestinio tyrimo metu atliekami mokesčių administratoriaus veiksmai iš esmės yra tapatūs veiksams, kurie atliekami mokestinio patikrinimo metu t.y. mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriui iš esmės yra suteiktos tokios pačios teisės kaip ir mokestinio patikrinimo metu. Atliekant tiek mokestinį tyrimą, tiek mokestinį patikrinimą yra trukdomas mokesčių mokėtojas ir trikdoma jo atliekama veikla, kadangi mokestinis tyrimas siejamas ne tik su mokesčių administratoriaus turimų duomenų analize, bet ir apsilankymais pas mokesčių mokėtoją (vizitavimas, veiklos kontrolė). Projekto autorius siejo šiuos mokesčių mokėtojo nepatogumus su mokesčių administratoriaus pareigomis, kurių esminės - nepažeisti mokesčių mokėtojų teisių, atliekant savo funkcijas kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojų veiklą, naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek reikia funkcijoms atlikti. O esamos nuostatos, projekto autoriaus nuomone, neužtikrina šių pareigų įgyvendinimo.³⁵

Apibendrinus įvairių institucijų pastabas dėl minėto MAĮ pakeitimo projekto³⁶, konstatuota, kad siūlomi pakeitimai paneigia minėtą siūlymą panaikinti mokestinio tyrimo procedūrą kaip tokią. Nurodoma, jog siūlymas atsisakyti tam tikrų mokestinio tyrimo atlikimo formų galimai pablogintų mokesčių mokėtojų padėtį, nes mokesčių administratorius vietoj to, kad leistų mokesčių mokėtojui geranoriškai ištaisyti klaidas, be atitinkamų sankcijų pašalinti trūkumus, būtų priverstas pradėti mokestinį patikrinimą. Toks reglamentavimas, be kita ko, ribotų mokesčių mokėtojo teisę kuo anksčiau sužinoti apie savo mokestinės prievolės apskaičiavimo klaidas ir kuo greičiau jas ištaisyti, kadangi kuo ilgiau mokesčių mokėtojas neištaisys tokių klaidų, tuo ilgiau jam bus skaičiuojami delspinigiai.

Taip pat akcentuota, jog kelio užkirtimas plačiai taikyti mokestinio tyrimo procedūrą, skatintų pradėti mokestinį patikrinimą ne atsižvelgiant į jo tikslą (nustatyti pažeidimus), o pavyzdžiui, dėl trūkumo informacijos, kurią pagal dabar galiojančią tvarką mokesčių administratorius turi teisę gauti ir

³⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projektas (Lyginamasis variantas)

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=355840&p_query=&p_tr2= [Žiūrėta 2011-11-13]

³⁵ Aiškinamasis raštas Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projekto

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=355841&p_query=&p_tr2= [Žiūrėta 2011-11-13]

³⁶ Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas Pagrindinio komiteto išvados Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projekto http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=387245&p_query=&p_tr2= [Žiūrėta 2011-11-13]

mokestinio tyrimo metu, dėl siūlomo mokestinio tyrimo trukmės termino (30 dienų) pasibaigimo, dėl ribojimo atlikti dar vieną mokestinį tyrimą pusės metų bėgyje. Taip pat pažymėta, jog mokestinio patikrinimo atlikimo trukmės ribojimas mokesčių administratoriaus buveinėje yra nesuderinamas su kitų Europos Sąjungos valstybių mokesčių administravimo praktika. Lietuvos Respublikos Vyriausybė pažymėjo, jog toks reglamentavimas nebūtų efektyvus mokesčių administratoriaus veiklai, be to, būtų panaikinta galimybė paprastesnėmis ir pigesnėmis priemonėmis pasiekti tuos pačius tikslus, o bendradarbiaujantys sąžiningi mokesčių mokėtojai neturėtų galimybės patys ištaisyti savo klaidas be ekonominių sankcijų.

Taigi, apibendrinant išdėstyta, darytina išvada, kad mokestinio tyrimo procedūra teisės aktų normomis yra reglamentuota tik tiek, kad suteiktų teisėtą pagrindą mokesčių administratoriui imtis kontrolės (stebėsenos) veiksmų, nustačius galimą riziką mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Tai reiškia, kad esamu reglamentavimu siekiama suteikti kuo daugiau veiksmų laisvės procedūrą atliekančiam pareigūnui bei skatinti mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą, siekiant tinkamai vykdyti mokesčių įstatymais nustatytas mokestines prievoles.

Toks reglamentavimo būdas ne tik sudaro prielaidas mokesčių administratoriui veikti paprastesniu būdu, bet ir išryškina galimybes mokesčių administratoriui piktnaudžiauti atliekamomis procedūromis, kadangi nėra ribojama procedūros trukmė, periodiškumas, dažnumas ir galimybė atlikti veiksmus to paties mokesčių mokėtojo atžvilgiu už tą patį mokestinį laikotarpį.

2.2. Mokestinio tyrimo rezultatų įforminimas ir pasekmės mokesčių mokėtojui

Aptarus mokestinio tyrimo atlikimo eigos ir trukmės klausimus, svarbu nustatyti, kaip įforminami tyrimo metu gauti rezultatai, ir kokias pasekmes mokesčių mokėtojo mokestinėms prievolėms jie sukelia.

Remiantis Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 12 punktu, pareigūnas, atlikęs mokestinį tyrimą, jo rezultatus fiksuoja mokestinio tyrimo ataskaitoje (pildomoje pagal patvirtintą formą). Ši ataskaita yra vidinio pobūdžio dokumentas (mokesčių mokėtojui nesiunčiama), reikalingas apibendrinti tyrimo metu surinktą informacijai. Taigi, tiesioginių pasekmių šis dokumentas mokesčių mokėtojui nesukelia.

MAĮ 136 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog užbaigus mokestinio tyrimo procedūrą, mokėtojas žodžiu arba raštu informuojamas apie jos rezultatus ir tolimesnius galimus veiksmus. Atkreiptinas

dėmesys, kad rašytinis pranešimas paprastai įteikiamas tuo atveju, jei su mokesčių mokėtoju nepavyksta susitarti žodžiu.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 18 punkte nurodyta, 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.

Kaip pavyzdį apie mokestinių tyrimų metu nustatytas prieštaravimų ir neatitikimų sumas pateikiame Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento pateiktą 2009 m. I pusmečio ir 2010 m. I pusmečio ataskaitą.

2 lentelė. VMI mokestinių tyrimų metu nustatytos prieštaravimų ir neatitikimų sumos (2009 m. I pusmetis ir 2010 m. I pusmetis)

AVMI	AVMI nustatytų prieštaravimų ir neatitikimų sumos Lt		
	Mokestinio tyrimo rezultatas 2009 m. I pusr.	Mokestinio tyrimo rezultatas 2010 m. I pusr.	Iš viso Pokytis per 2009-2010 m.
Alytaus	949.003	3.037.750	padidėjo 3,2 karto (220 %)
Kauno	1.880.401	1.504.566	sumažėjo 1,2 karto (-24 %)
Klaipėdos	1.722.797	5.968.146	padidėjo 3,5 karto (246 %)
Marijampolės	4.685.759	1.461.833	sumažėjo 3,2 karto(-220 %)
Panevėžio	1.044.185	938.960	sumažėjo 1,1 karto (-11 %)
Šiaulių	1.490.497	1.932.483	padidėjo 1,2 karto (29 %)
Tauragės	443.777	76.634	sumažėjo 5,8 karto (-479 %)
Telšių	408.314	1.096.687	padidėjo 2,7 karto (168 %)
Utenos	1.683.569	576.742	sumažėjo 2,9 karto (-191 %)
Vilniaus	7.845.413	19.653.955	padidėjo 2,5 karto (150 %)
DMMD	1.965.180	737.679	sumažėjo 2,7 karto (-166 %)
Iš viso	24.118.895	36.985.435	padidėjo 1,5 karto (35 %)

Šaltinis: lentelė sudaryta autorės pagal VMI intraneto duomenis

Iš pateiktų duomenų matyti, kad per 2009 m. I pusmetį mokestinių tyrimų metu nustatytos prieštaravimų ir neatitikimų sumos sudarė 24 mln. Lt, o per 2010 m. I pusmetį 37 mln. Lt, kuriomis mokesčių mokėtojai patikslino deklaracijas t.y. 1,5 karto (35 %) didesnės sumos negu 2009 metų I pusmetį. Alytaus, Klaipėdos, Telšių AVMI 2010 m. I pusmetį mokestinių tyrimų metu nustatyta apie 2 kartus ar net 3 kartus ir daugiau didesnės prieštaravimų ir neatitikimų sumos nei 2009 m. I pusmetį.

Pagal Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 21 punktą, mokėtojui gali būti pasiūlyti tokie trūkumų ir (ar) prieštaravimų pašalinimo būdai: atvykti ir pateikti arba atsiųsti papildomus dokumentus ir (ar) duomenis, pagrindžiančius mokėtojo veiksmus, pateiktus duomenis, jo apskaičiuotų mokesčių sumas, patikslinti mokesčio deklaraciją, arba kitus dokumentus, sumokėti į biudžetą pranešime nurodytas papildomas mokesčio sumas, jeigu nustatomi trūkumai ir (ar) prieštaravimai, lemiantys tokių sumų atsiradimą.

Pagal Muitinės Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 10 punktą, jeigu muitinės pareigūnas mokestinio tyrimo metu nustato trūkumus ir (arba) prieštaravimus muitinės deklaracijoje (arba) kitame muitinės dokumente ir jiems pašalinti muitinėje turimų dokumentų ir informacijos nepakanka, pareigūnas apie tai žodžiu arba raštu praneša asmeniui. Jeigu muitinės pareigūnas asmenį informuoja žodžiu, jam turi būti pranešta, kad jo atžvilgiu atliekamas mokestinis tyrimas, nurodant jo tikslą, tikrintų dokumentų pavadinimus, jų numerius ir datas, nustatytų trūkumų ir (arba) prieštaravimų šalinimo būdus (pvz., pateikti papildomus dokumentus, prašymą pašalinti trūkumus ir (arba) prieštaravimus muitinės deklaracijoje ar kitame muitinės dokumente ir kt.) ir trūkumų ir (arba) prieštaravimų pašalinimo terminą (10 dienų).

MAĮ 136 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad mokesčių administratoriaus nustatytas terminas negali būti trumpesnis nei 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Taigi, Muitinės nustatytas prieštaravimų ir trūkumų pašalinimo laikotarpis neprieštarauja MAĮ, tačiau apriboja MAĮ nustatytus terminus iki 10 dienų. Taip pat į Muitinės taisyklės neperkelta MAĮ nuostata dėl trūkumų taisymo termino galimo pratęsimo.

Taigi, apibendrintai galime teigti, jog mokestinio tyrimo pabaigoje mokesčių mokėtojas paprastai žodžiu (telefonu) informuojamas apie nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus, jam pasiūlomi nustatytų trūkumų pašalinimo būdai. Jeigu mokesčių mokėtojas nereaguoja į mokesčių administratoriaus pasiūlymus, apie nustatytus trūkumus jis informuojamas raštu, t. y. jam įteikiamas (siunčiamas) 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 pasekmės (mokesčių mokėtojas turi būti įspėjamas, kad 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. Mokesčių administratoriaus pareigūnas gali pasiūlyti tokius trūkumų pašalinimo būdus³⁷: atvykti ir pateikti ar atsiųsti papildomus dokumentus, duomenis, kurie pagrįstų mokėtojo veiksmus, apskaičiuotas sumas;

³⁷Stravinskaitė R. Mokestinis tyrimas – dar viena galimybė http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=819&new_id=567

patikslinti mokesčių deklaracijas, kitus dokumentus; sumokėti į biudžetą pranešime nurodytas sumas (jeigu mokesčio tyrimo metu nustatomi trūkumai, dėl kurių tokių sumų atsirado).

Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 25 punkte nustatyta, jog tais atvejais, kai mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą terminą ir pasiūlytu būdu pašalina mokesčių administratoriui pateiktų mokesčių deklaracijos ir (arba) prekių tiekimo į kitas ES šalis ataskaitos trūkumus ir (arba) prieštaravimus, laikoma, kad deklaracija/ataskaita buvo pateikta pirminės mokesčių deklaracijos/ataskaitos pateikimo dieną. Tačiau trūkumų ir (ar) prieštaravimų pašalinimas nestabdo delspinigių skaičiavimo MAĮ nustatyta tvarka.

Tai reiškia, jog mokesčių mokėtojui ištaisius tyrimo metu nustatytus trūkumus ar prieštaravimus, o taip pat pateikus įrodymus, jog jis tam tikrą mokestį apskaičiavo ir deklaravo tinkamai, mokesčių mokėtojui nėra taikomos jokios sankcijos. Tuo atveju, kai nustatoma, jog mokestis visgi turėjo būti sumokėtas ir mokesčių mokėtojas geranoriškai šį mokestį sumoka, skaičiuojami tik buvusios mokesstinės nepriemokos delspinigiai (nuo mokesstinės prievolės atsiradimo įstatymo nustatyta tvarka iki geranoriško mokesčio sumokėjimo). Vadinasi, taikiai užbaigus mokesčio tyrimo procedūrą, mokesčių mokėtojas išvengia sankcijų – mokesčio baudos, kuri, remiantis MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi siekia 10-50 proc. nesumokėto mokesčio dydžio.

Taip pat gali būti priimamas sprendimas pradėti mokesčinį patikrinimą. Tokiu atveju, pranešime apie atliktą mokesčinį tyrimą gali būti nenurodomas siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus (Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 21 punktas).

Muitinės Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 14 punkte nurodyta, jog asmeniui nepašalinus mokesčio tyrimo metu nustatytų trūkumų ir (arba) prieštaravimų muitinės deklaracijoje ir (arba) kitame muitinės dokumente, pradedamas mokesčinis patikrinimas.

Pagal Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 18 punkto reikalavimus, taisyklių 11 punkte nurodytais atvejais siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus neteikiamas, tačiau mokėtojas turi būti informuojamas apie priimtą sprendimą atlikti mokesčinį patikrinimą.

Minėtų taisyklių 11 punkte nurodytos aplinkybės, kada mokesčio tyrimo metu siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokėtojui neteikiamas ir per objektyviai įmanomą laikotarpį, atsižvelgiant į taikomus atrankos patikrinimams prioritetus, turi būti pradedamas mokesčinis patikrinimas.

Kaip yra nurodęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, pastarosios teisės normos interpretavimas leidžia tvirtinti, kad mokesčių administratorius išvardintais atvejais įpareigojamas atlikti mokesčinį patikrinimą. Taigi teisėkūros subjektas įvardijo atvejus, kada mokesčinis 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 užsimezavimo 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. Tik nepavykus pašalinti klaidų, trūkumų bei prieštaravimų, mokesčių administratorius turėtų imtis kitų MAĮ numatytų veiksmų: duoti mokesčių mokėtojui atitinkamus patvarkymus, pradėti mokestinį patikrinimą.³⁸

Apie tyrimo atlikimą taip pat neinformuojama esant MAĮ 121 straipsnio 3 dalyje nustatytiems atvejams, kai pradedamas faktinis mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas be pranešimo apie pavidimo atlikti mokestinį patikrinimą išrašymo (konkrečios šio MAĮ straipsnio nuostatos bus aptariamose kitose baigiamojo darbo dalyse).

Mokestinis patikrinimas gali būti nepradedamas, kai dėl motyvuotų priežasčių jį pradėti netikslinga, tačiau tokiu atveju turi būti įforminta motyvuota išvada.

Pagal Muitinės mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 13¹ punktą, jeigu mokestinio tyrimo metu nustatomi trūkumai ir (arba) prieštaravimai, tačiau yra pagrįstos rizikos, kad asmuo gali paslėpti ar sunaikinti dokumentus ir (arba) duomenis, reikalingus mokestinio patikrinimo atlikimui, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių mokestinis patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas pasunkėtų, apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir (arba) prieštaravimus asmuo neinformuojamas nei žodžiu, nei rašytiniu pranešimu, o nedelsiant pradedamas mokestinis patikrinimas.

Atkreiptinas dėmesys, jog nepranešimo apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus galimybė MAĮ 136 straipsnyje nėra numatyta, ji reglamentuota tik poįstatymiais teisės aktais. Kaip jau minėta pirmiau, mokestinio patikrinimo pradėjimas bendrąja prasme nėra labai palankus mokesčių mokėtojui dėl mokestinio patikrinimo sukeltamų finansinių pasekmių, nustačius, jog mokesčių mokėtojas neteisingai apskaičiavo, deklaravo ir (ar) sumokėjo atitinkamą mokestį. Todėl nepranešimas apie nustatytus trūkumus, dėl kurių pradedamas mokestinis patikrinimas, manytume, turėtų būti reglamentuotas įstatymo lygmeniu.

Dar daugiau, A. Paulauskas³⁹ nurodo, jog remiantis dabartiniu reglamentavimu, nuo mokesčių administratoriaus pareigūno noro priklauso, ar pasiūlyti mokesčių mokėtojui ištaisyti mokestinio

³⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-01-21 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-125/2009

³⁹ Paulauskas A. VMI gali tikrinti kada ir kiek nori // Verslo žinios. 2007-08-28.

tyrimo metu nustatytus trūkumus, ar pradėti mokestinį patikrinimą su iš jo kylančiomis mokestinėmis pasekmėmis. Todėl esama tvarka sudaro sąlygas mokesčių administratoriaus pareigūnams piktnaudžiauti jiems suteikiamomis teisėmis.

Kaip šio aspekto iliustraciją galima pateikti Valstybės kontrolės ataskaitoje padarytą išvadą, jog, esant analogiškomis situacijoms, vienais atvejais mokestinis patikrinimas GPM srityje pradamas, o kitais – apsiribojama mokestiniu tyrimu.⁴⁰

Remiantis išdėstytu, darytina išvada, jog esamas reglamentavimas didelę reikšmę teikia vertinamojo pobūdžio sąvokoms, kurios gali būti interpretuojamos pagal situaciją, todėl skirtingi mokesčių administratoriaus pareigūnai gali tas pačias situacijas vertinti dvejopai. Manytume, jog tokia situacija gali būti išspręsta pateikiant baigtinį sąrašą variantų, kada mokestinis patikrinimas pradamas be mokesčių mokėtojo informavimo apie jo atžvilgiu taikomas procedūras, bei esant detaliam įvardintoms šių variantų interpretavimo riboms.

Svarbu ir tai, kad mokestinio tyrimo rezultatų apskundimas realiai neįmanomas, nes laikoma, kad mokesčių administratoriaus pasiūlymas pašalinti trūkumus ir (ar) prieštaravimus mokestinių padarinių nesukelia, nes nėra privalomas mokesčių mokėtojui, negalimas jo priverstinis vykdymas, todėl negalėtų būti ir mokestinio ginčo objektu (tai išplaukia iš mokestinio ginčo sąvokos, pateiktos MAĮ 2 straipsnio 20 dalyje, kur nurodyta, jog mokestiniai ginčai yra ginčai, kylantys iš mokesčių administratoriaus sprendimo, suformuojančio mokesčių mokėtojo prievolę, o užbaigus tyrimą prievolė nesuformuojama).⁴¹

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat tiesiogiai konstatavo, jog atskiru administracinės bylos dalyku negali būti pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą.⁴² Teismas nurodė, jog Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 22 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad skundą (prašymą) dėl viešojo administravimo subjekto priimto administracinio akto ar veiksmo (neveikimo) turi teisę paduoti asmenys, taip pat kiti viešojo administravimo subjektai, įskaitant valstybės ir savivaldybių viešojo administravimo tarnautojus, pareigūnus ir įstaigų vadovus, kai jie mano, kad jų teisės ar įstatymų saugomi interesai yra pažeisti. Vadovaujantis šiomis teisės normomis, galima daryti išvadą, kad administraciniams teismams priskirta nagrinėti administracines bylas dėl viešojo administravimo subjektų priimtų teisės aktų, taip pat veiksmų (neveikimo), *darančių įtaką* asmenų teisėms ar įstatymų saugomiems interesams, teisėtumo. Kai skundžiamas aktas ar veiksmas akivaizdžiai jokių teisinių pasekmių nesukelia, jis negali būti ginčo administraciniame teisme objektu. Nagrinėdamas skundus dėl teisinių pasekmių negalinčių sukelti ir nesukeliančių aktų ar veiksmų,

⁴⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. 2008 m. rugsėjo 23 d. valstybinio audito ataskaita „Gyventojų pajamų apmokestinimas“ Nr. VA-P-60-16-16 http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [Žiūrėta 2011-10-29]

⁴¹ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. 2009. Nr. 72. P. 52.

⁴² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1004/2011

teismas asmens teisių apginti negalėtų, nes net ir patenkinus skundą, asmens teisių ir pareigų apimtis (jo teisių ir pareigų bei įstatymo saugomų interesų gynimo požiūriu) nepasikeistų, o pats procesas būtų iš esmės beprasmis. MAĮ 144 straipsnis nustato, kad mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą. Šiame MAĮ straipsnyje įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė apskusti bet kurią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą ta apimtimi, kiek tai susiję su mokesčių mokėtojo teise į teisminę gynybą, turi būti aiškinama sistemiškai atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 5 straipsnio ir 22 straipsnio 1 dalies nuostatas.

3. MOKESTINIS PATIKRINIMAS

Kaip jau minėta, MAĮ 2 straipsnio 21 dalyje nurodyta, jog mokestinis patikrinimas – 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.

Visų pirma pastebėtina, jog šiame apibrėžime ryški logikos moksle išskiriama „rato klaida“, kai tam tikros kategorijos apibrėžime naudojama apibrėžiama sąvoka: „<...> patikrinimas – tai <...> patikrinimas <...>“. Tokia definicija nesuteikia žinių apie apibrėžiamos kategorijos esmę ir turinį, tik pateikia nuorodą į minėtos procedūros tikslus – ko patikrinimu siekiama.

Pažymėtina, kad mokestinio patikrinimo sąvokos paaiškinimas nėra pateikiamas ir kitose MAĮ nuostatose, todėl apie procedūros turinį galima spręsti tik detaliam išanalizavus šiai procedūrai skirtas MAĮ nuostatas.

Muitinės vykdomų patikrinimų taisyklių patvirtintų Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407 (toliau – Muitinės vykdomų patikrinimų taisyklės) 3 punkte nurodyta, jog muitinės vykdomas patikrinimas – tai muitinės pareigūnų atliekamas Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančio asmens (mokesčių mokėtojo) patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip asmuo vykdo muitų ir kitų mokesčių įstatymų reikalavimus, pareigas ir prievoles, susijusias su muitinės sankcionuotų veiksmų atlikimu, muitinės administruojamų muitų ir kitų mokesčių apskaičiavimu, sumokėjimu ir kitomis muitinės veiklos sritimis.⁴³

Šis apibrėžimas iš esmės nesiskiria nuo MAĮ pateiktojo (tai – natūralu, kadangi MAĮ reglamentuoja abiejų mokesčių administratorių veiklą), tačiau yra labiau specializuotas pagal Muitinės vykdomas funkcijas. Taip pat minėtas punktas suteikia papildomos informacijos apie patikrinimo turinį: patikrinimo esmę sudaro asmens mokestinės prievolės teisingai apskaičiuoti, laiku sumokėti mokesčius bei su jais susijusias sumas (muitų atžvilgiu – prievole laiku sumokėti skolą muitinei), pareigos laikytis muitinės nustatytų taisyklių ar kitų reikalavimų vykdymo patikrinimas, pagrįstas informacijos, duomenų rinkimu, turimų dokumentų tikrinimu asmens buveinėje ar teritorinės muitinės patalpose, įskaitant vizitavimą tam tikroje su muitinės priežiūra susijusioje vietoje bei pažeidimo ar neatitikimo fakto išaiškinimu.

MAĮ 115 straipsnyje pateikiamos mokestinio patikrinimo rūšys:

⁴³ Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407 // Valstybės žinios, 2008, Nr. 68-2617

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

2) teminis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

3) operatyvus patikrinimas – įstatymuose bei jų lydimuosiuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas. Operatyvus patikrinimas atliekamas vadovaujantis šiuo įstatymu, taip pat Administracinių teisės pažeidimų kodeksu (toliau – ATPK) ir kitais įstatymais.

Kaip matyti iš pateiktų definicijų, operatyvus patikrinimas nuo teminio ir kompleksinio patikrinimų skiriasi tiek apimtimi, tiek reglamentavimu.

Priešingai nei kompleksinio ir teminio patikrinimų atveju, operatyvaus patikrinimo 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 (pvz. 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 muitų teisės aktų, Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymo ir Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymo 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 patikrinimas⁴⁴. Taigi, operatyvus patikrinimas gali būti teminio ar kompleksinio mokestinio patikrinimo dalis, kurios metu fiksuojamos tam tikros mokestinės prievolės nustatymui reikšmingos aplinkybės.

Valstybinei mokesčių inspekcijai, atliekant operatyvius patikrinimus vadovaujamosi ATPK ir MAĮ nuostatomis, jei tam tikrų klausimų (procedūrų) nereglamentuoja ATPK, taip pat Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklėmis, patvirtintomis VMI prie FM viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymu Nr. VA-128 (Žin., 2004, Nr. 107-4025) bei Operatyvaus patikrinimo rezultatų įforminimo dokumentų formų naudojimo ir užpildymo taisyklėmis,

⁴⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320 [Žiūrėta 2011-11-05]

patvirtintomis VMI prie FM viršininko 2002 m. gegužės 6 d. įsakymu Nr. VA-116 (Žin., 2002, Nr. 49 – 1921, 2004, Nr. 138-5056).⁴⁵

Taigi, matyti, kad operatyvaus patikrinimo atlikimui ir rezultatų įforminimui taikomos visai kitos nuostatos, nei kompleksiniam ar teminiam mokestiniam patikrinimui. Pastarąsias procedūras reglamentuoja Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 (Žin., 2004, Nr. 80 – 2826) ir Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008 m. birželio 11 d. įsakymu Nr. 1B-407 (Žin., 2008, Nr. 68-2617). Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 7 punkte, nurodyta, jog šių taisyklių nuostatos netaikomos atliekant operatyvius patikrinimus.⁴⁶ Svarbu pažymėti, jog Muitinei atlikus mokestinį patikrinimą jo rezultatai įforminami ne patikrinimo aktu, o patikrinimo ataskaita, kuri, kaip ir patikrinimo aktas, teikiama tvirtinimui.

Muitinei atliekant operatyvius patikrinimus vadovaujamosi muitų teisės aktu, ATPK, MAĮ nuostatomis, Muitinės departamento ir muitinės įstaigų nuostatais, Muitinės mobiliųjų grupių darbo organizavimo nuostatais, patvirtintais Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. lapkričio 23 d. įsakymu Nr. 1B-1048 (Žin., 2004, Nr. 172-6370) ir Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008 m. birželio 11 d. įsakymu Nr. 1B-407 (Žin., 2008, Nr. 68-2617)⁴⁷

Muitinės vykdomų patikrinimų taisyklių 9 punkte be kompleksinio ir teminio patikrinimo dar išskiriamas supaprastintas mokestinis patikrinimas (atliekamas vadovaujantis Europos Bendrijos muitinės kodekso 13 straipsnio 1 dalies, 78 straipsnio ir Mokesčių administravimo įstatymo 133¹ straipsnio 5 dalies nuostatomis teritorinės muitinės patalpose be atskiro pavedimo pagal tiesiogines nuolatines darbo funkcijas muitinės ar asmens iniciatyva. Jis atliekamas dėl asmens muitinės deklaracijoje pateiktų duomenų, su importo arba eksporto operacijomis susijusių prekybos dokumentų ir duomenų tikslumo, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus, taikant muitinės sankcionuotų veiksmų (muitinės procedūrų) atlikimo tvarką reglamentuojančias nuostatas)⁴⁸ bei

⁴⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras

http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320 [Žiūrėta 2011-11-05]

⁴⁶ Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 80 – 2826

⁴⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras

http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320 [Žiūrėta 2011-11-05]

⁴⁸ Autorės vertinimu, šis muitinis patikrinimas, remiantis jo turiniu, labiau primena mokestinį tyrimą, nei patikrinimą, kadangi siekiama pašalinti trūkumus ir prieštaravimus, atliekamas siekiant patikrinti asmens teikiamų duomenų tikslumą ir pan. Manytume, jog ši nuostata mokestiniam patikrinimui priskirta dėl Europos Sąjungos teisės aktuose nustatytų muitinės procedūrų, tačiau jos suderinamumas su MAĮ nuostatomis – abejotinas.

tikslinis muitinis patikrinimas (atliekamas vadovaujantis Europos Bendrijos muitinės kodekso 13 straipsnio 1 dalies ir 78 straipsnio nuostatomis teritorinės muitinės patalpose (įskaitant vizitavimą tam tikroje su muitinės priežiūra susijusioje vietoje) ir (arba) asmens buveinėje pagal tiesiogines nuolatinės darbo funkcijas ar asmens iniciatyva. Jis atliekamas siekiant nustatyti asmens gebėjimus vykdyti numatomus ir (arba) jau priimtus įsipareigojimus muitinei, kontroliuojant draudimų ir apribojimų taikymą, prekių kilmę, kiekį, klasifikavimo teisingumą bei kitas rizikos sritis, nesusijusias su mokestine prievole.⁴⁹

Kaip ir VMI atliekamų operatyvių patikrinimų atveju, Muitinei atliekant operatyvius patikrinimus vadovujamasi kitomis teisės normomis: muitų teisės aktų, ATPK, MAĮ nuostatomis, Muitinės departamento ir muitinės įstaigų nuostatais, Muitinės mobiliųjų grupių darbo organizavimo nuostatais, patvirtintais Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. lapkričio 23 d. įsakymu Nr. 1B-1048 (Žin., 2004, Nr. 172-6370) ir Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008 m. birželio 11 d. įsakymu Nr. 1B-407 (Žin., 2008, Nr. 68-2617)⁵⁰. Taigi mokestiniu požiūriu aktualios Muitinės atliekamų patikrinimų rūšys yra kompleksinis, teminis ir supaprastintas mokestinis patikrinimas.

Taip pat tam tikrais atvejais abiejose institucijose gali būti inicijuojamas pakartotinis patikrinimas. Kaip nurodė Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, pakartotinis mokesčių patikrinimas, kai tikrinamas tas pats mokesčių mokėtojas dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma, gali būti atliekamas tik teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka.⁵¹ Mokestiniame patikrinime ir (ar) mokestinio ginčo nagrinėjime dalyvaujančių institucijų teisė pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją ir (ar) iš naujo išnagrinėti mokėtojo skundą nėra absoliuti.⁵² Mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos (tarp jų ir vietos mokesčių administratoriaus padaliniai, priimančys sprendimus dėl patikrinimo aktų ar pažymų tvirtinimo), turi teisę perduoti mokesčių mokėtojo skundą iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui (atlikti pakartotinį patikrinimą) tik tais atvejais, kai egzistuoja objektyvi būtinybė naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus veiksmus, kuriais turėtų būti pašalintos

⁴⁹ Remiantis tuo, kad tikrinimo ribos nėra siejamos su mokestine prievole, ši muitinio patikrinimo rūšis turi tam tikrų panašumų su MAĮ aptartu operatyviu patikrinimu.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras

http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320 [Žiūrėta 2011-11-06]

⁵¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-03-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A³-1633/2010

⁵² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-05-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-596/2009

teisiškai reikšmingos aplinkybės, kliudančios priimti pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo⁵³ (pavyzdžiui, esant būtinybei iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus, išreikalauti papildomus dokumentus, informaciją, mokesčių ginčų; kreipimosi į kitus mokesčių administratorius dėl informacijos suteikimo, mokėtojo, kaip tikrinamo asmens, nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi; nepateikimo patikrinimui reikalingų dokumentų ir pan.⁵⁴). Kita vertus, jei tokios aplinkybės gali būti išnagrinėtos mokesčių ginčą nagrinėjančioje instancijoje, tai turi būti padaryta be pakartotinio patikrinimo skyrimo.⁵⁵

MAĮ 118 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog Mokesčių administratorius neturi teisės pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo dėl to paties mokesčio už tą patį mokesčių laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Ši nuostata netaikoma:

- 1) operatyvaus patikrinimo atveju;
- 2) atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos (kompetentingos institucijos) kreipimąsi arba su minėta institucija atliekant bendrą patikrinimą; atliekant mokesčių patikrinimą dėl abipusio susitarimo procedūros, numatytos Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, taikymo;
- 3) kitais šio Įstatymo nustatytais atvejais;
- 4) paaiškėjus naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams. Šiuo atveju prieš pradėdant pakartotinį patikrinimą būtinas centrinio mokesčių administratoriaus leidimas minėtą patikrinimą atlikti. Reikalavimas turėti leidimą atlikti pakartotinį patikrinimą netaikomas tais atvejais, kai atliekamo pakartotinio patikrinimo metu paaiškėja, kad vieno arba kelių mokesčių apskaičiavimas (perskaičiavimas) turi įtakos atitinkamo mokesčio laikotarpio kito mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui).

Atsižvelgiant į išdėstytą, pažymėtina, kad mokesčių patikrinimas reglamentuotas kaip labai įvairiapusė procedūra, apimanti tiek mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą, kurio pabaigoje suformuojama mokesčių prievolė, tiek operatyvų patikrinimą, kuriuo nustatomos (įforminamos) tam tikros faktinės aplinkybės, reikšmingos mokesčiams santykiams, taip pat operatyvus patikrinimas gali būti kompleksinio ar teminio patikrinimo dalimi.

⁵³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008-02-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-163/2008

⁵⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-03-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A³-1633/2010

⁵⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-11-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2495/2010

Atsižvelgdami į tai, jog mokestinis patikrinimas per abu mokesčių administratorius yra penkių rūšių ir kai kurios iš šių rūšių nėra detalai reglamentuotos, tolimesnėse darbo dalyse aptarsime tik teminio ir kompleksinio patikrinimų ypatumus, kadangi šie patikrinimai savo esme atspindi bendrąjį mokestinio patikrinimo sampratą, o operatyvusis patikrinimas yra specializuota procedūra dažniausiai skirta konstatuoti tam tikroms aplinkybėms, tačiau papildomi mokesčiai jo metu neapskaičiuojami.

3.1 Pagrindai atlikti mokestinį patikrinimą, mokestinio patikrinimo pradžia

MAĮ 114 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką.

Minėto MAĮ straipsnio apibendrintame paaiškinime nurodyta, jog priimti sprendimus atrinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus ir priimti sprendimus dėl taikytinų kontrolės procedūrų gali tiek centrinis, tiek vietos mokesčių administratorius. Mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti tikrintinus mokesčių mokėtojus, sistemingai vykdo turimų mokesčių mokėtojų duomenų analizę, vadovaujantis mokesčių mokėtojų rizikos analizės ir atrankos principais ir tikrintinų mokesčių mokėtojų kontrolės procedūrų planavimą reglamentuojančiais teisės aktais. Duomenų analizės metu nustatytus administruojamų mokesčių įstatymų nuostatų, reglamentuojančių mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, pažeidimų riziką, inicijuojami mokesčių mokėtojų patikrinimai. Mokesčių mokėtojų mokestiniai patikrinimai taip pat inicijuojami kitų kontrolės procedūrų (mokestinio tyrimo, operatyvaus patikrinimo) metu nustatytus pažeidimus ar neatitikimus.⁵⁶

Nagriejamu atveju nėra visiškai aišku, ką mokesčių administratorius, aiškindamas minėtą nuostatą, laiko duomenų analize. Kaip jau nagrinėjome pirmiau – duomenų analize vadinamas vienas iš mokestinio tyrimo etapų, tačiau paaiškinime mokestinio tyrimo rezultatai kaip pagrindas atlikti mokestinį patikrinimą išskirtas atskirai. Todėl laikytina, jog mokestinio patikrinimo inicijavimui pagrindu gali būti ir ne mokestinio tyrimo metu atliekama konkretaus mokėtojo duomenų analizė, tačiau ir kitokių duomenų analizė, kai mokėtojų rodikliai lyginami tarpusavyje ir nustatoma nukrypimų nuo tam tikrų apmokestinimui reikšmingų rodiklių.

Mokesčių administratorius gali ir atsitiktiniu būdu pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, jų tikrinimo mastą ir laiką. Atsitiktiniu būdu atrinktų mokesčių mokėtojų mokestiniai patikrinimai gali būti pradedami neatliekant išankstinės tokių mokesčių mokėtojų veiklos analizės ir nenustatytus

⁵⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320 [Žiūrėta 2011-11-06]

neatitikimų ar pažeidimų rizikos mokesčių mokėtojams apskaičiuojant, deklaruojant ir mokant mokesčius.⁵⁷

Atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų dydį, ekonominės veiklos ypatumus, nustatytų mokesčių mokėtojų finansinių rodiklių pokyčių bei neatitikimų pobūdį ir kitas aplinkybes, mokesčių administratorius pasirenka tikrinimo mastą ir laiką. Tikrinimo mastas apima tikrinimo sritis (temas), laikotarpius, už kuriuos tikrinama, bei tikrinimo metodus (pvz. tikslinga ar ne atlikti inventorizaciją ar kitus faktinius tikrinimus). Pasirenkant tikrinimo mastą atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų rizikos lygį, atrankos kriterijus, kurių pagrindu mokesčių mokėtojas buvo atrinktas, mokestinių prievolių vykdymą, ankstesnių patikrinimų rezultatus ir kitą turimą informaciją apie mokesčių mokėtoją (pvz. gautą iš trečiųjų šalių, ir pan.). Patikrinimo metu tikrinimo mastas gali būti keičiamas.⁵⁸

Laiką, kada mokesčių mokėtojas bus tikrinamas, mokesčių administratorius taip pat pasirenka savarankiškai, tačiau pasirenkant kompleksinių ir teminių patikrinimų atlikimo laiką reikalinga atsižvelgti į Mokesčių administravimo įstatymo 117 straipsnyje nustatytus kompleksinio ir teminio patikrinimo atlikimo periodiškumo apribojimus. Šis straipsnis nustato, kaip dažnai galima atlikti tam tikros rūšies mokestinį patikrinimą, konkrečiai, kompleksinis patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip vieną kartą per metus, teminis patikrinimas – ne dažniau kaip kartą per pusę metų.

Pažymėtina, jog skaičiuojant patikrinimų periodiškumą, skaičiavimui pasirenkama viena patikrinimo rūšis, t.y. jei kompleksinis mokestinis patikrinimas buvo baigtas 2011-01-02, kitas kompleksinis patikrinimas gali būti pradėtas tik po kompleksiniam patikrinimui nustatyto termino, tuo tarpu teminis patikrinimas gali būti pradėtas nepriklausomai nuo kompleksinio patikrinimo pabaigos termino, nors ir 2011-01-03.⁵⁹ Tuo tarpu operatyvių patikrinimų atlikimo dažnumas – neribojamas. Apribojimai patikrinimų periodiškumui taip pat netaikomi:

- 1) juridinio asmens likvidavimo arba reorganizavimo (bankroto arba restruktūrizavimo bylos iškėlimo) atveju;
- 2) mokesčių mokėtojo išsiregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčių mokėtojo atveju;
- 3) mokesčių mokėtojui padavus prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą);
- 4) MAĮ 118 straipsnyje nustatyta tvarka atliekant pakartotinį patikrinimą;
- 5) mokesčių mokėtojui paprašius išduoti pažymą apie atsiskaitymą su biudžetu;
- 7) atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą kompetentingos valstybės įstaigos ar institucijos pavedimu arba pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos (kompetentingos institucijos) kreipimąsi;

⁵⁷ Ten pat

⁵⁸ Ten pat

⁵⁹ Ten pat

8) atliekant bendrą patikrinimą su kitomis valstybės įstaigomis ir institucijomis, taip pat užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis);

9) atliekant patikrinimą šio Įstatymo 72 straipsnio nustatytais atvejais, kai valstybės įstaigos ar institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau MAĮ nėra įgaliotos atlikti mokesčių administravimo veiksmų.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, jog patikrinimų periodiškumas kiekvienam mokesčių administratoriui taikomas atskirai – VMI planuodama mokestinius patikrinimus neatsižvelgia į muitinės atliktus patikrinimus ir atvirkščiai.⁶⁰

Bendroji nuostata dėl pakartotinio patikrinimo atlikimo teigia, jog Mokesčių administratorius neturi teisės pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma.

Šiuo atveju reikšminga pažymėti, jog patikrinimai, kurių periodiškumui reikalavimai nustatyti 117 straipsnyje, netapatintini su pakartotiniais patikrinimais pagal MAĮ 118 straipsnį. MAĮ 118 straipsnio atveju kalbama apie mokėtojo patikrinimą antrą kartą už tą patį laikotarpį, tuo tarpu periodiškumo reikalavimai 117 straipsnio prasme taikomi mokėtojo patikrinimams dėl skirtingais mokestiniais laikotarpiais egzistavusių mokestinių prievolių, t.y. patikrinimas pagal 117 straipsnį negali apimti to paties mokestinio laikotarpio, dėl kurio jau pirmiau buvo atliktas mokestinis patikrinimas. Svarbu pažymėti ir tai, kad MAĮ įtvirtintos patikrinimų periodiškumo nuostatos, taip pat nuostatos dėl pakartotinio patikrinimo atlikimo apribojimo administruojant muitus taikomos tiek, kiek tai neprieštaruoja Bendrijos muitų teisės aktams. Tai iš esmės reiškia, kad mokestiniai patikrinimai muitų atžvilgiu gali būti atliekami neribotai.⁶¹

MAĮ 120 straipsnyje nurodyta, jog mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymas. Šiame straipsnyje taip pat išdėstyta, kas turi būti norodyta minėtame pavedime. Remiantis straipsnio 4 dalimi, prieš pradėdant faktinį patikrinimą, mokestinio patikrinimo pavedimo kopija pateikiama mokesčių mokėtojui.

Palyginimui pažymėtina, jog operatyvaus patikrinimo pavedimui nurodomi daug siauresni privalomų rekvizitų reikalavimai (supaprastinta forma) bei liberalesnis nuostatų apie pranešimą apie patikrinimo pradžią taikymas, kas pabrėžia šios patikrinimo rūšies išskirtinumą.

⁶⁰ Ten pat

⁶¹ Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2011, p. 738

Pažymėtina, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nurodė, jog pavedimas tikrinti negali būti savarankišku administracinės bylos dalyku⁶², Ginti su mokestinio patikrinimo atlikimu susijusias bei tikrai ar tariamai pažeistas teises ar įstatymų saugomus interesus mokesčių mokėtojas gali ir kitais būdais, o ne skundžiant aptariamą pavedimą tikrinti (pvz., inicijuojant mokestinį ginčą, ar mokestinis patikrinimas yra nutraukiamas). Teismas pažymėjo, jog mokėtojas nesutikdamas su tokio pobūdžio procedūriniu sprendimu (veiksmu), šio nesutikimo argumentus, bet ne savarankiškus reikalavimus, gali pareikšti ginčydamas galutinį mokesčių administratoriaus sprendimą. Būtent tokį ginčą nagrinėjantis teismas gali pasisakyti dėl pavedimu atlikti mokestinį patikrinimą padarytų pažeidimų, turinčių įtakos galutinio sprendimo teisėtumui.⁶³

Atitinkamai, pasisakydamas dėl operatyvaus patikrinimo pavedimo, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nurodė, jog tai – procedūrinis dokumentas ir jo išrašymas yra neišvengiamas žingsnis siekiant atlikti patikrinimo veiksmus. Šis pavedimas yra tik vienas iš viešojo administravimo procedūrų, kurios pabaigoje net nepriimamas galutinis sprendimas, sukeliantis mokėtojui materialinių (mokestinių) teisių pasekmių. Materialinės pasekmės kiltų tik tuo atveju, jei operatyvaus mokestinio patikrinimo metu būtų nustatyta teisės aktų pažeidimų, už kuriuos numatyta administracinė atsakomybė ir surašytas administracinio teisės pažeidimo protokolas bei priimtas nutarimas.⁶⁴

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas be kita ko nurodė, jog savarankišku administracinės bylos dalyku taip pat negali būti ir pranešimas apie mokestinį patikrinimą. Šiuo pranešimu mokėtojas tik informuotas apie pradėtą mokestinį patikrinimą. Nors pranešimu pareiškėjo gali būti prašoma pateikti tam tikrus mokestiniam patikrinimui atlikti būtinus duomenis, tačiau tai yra tik tarpinis procedūrinis mokesčių administratoriaus veiksmas, atliktas mokestinio patikrinimo procedūroje, nesukeliantis konkrečių materialinių teisių pasekmių.⁶⁵

Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 23 punkte nurodyta, jog faktinė mokėtojo patikrinimo pradžios data negali būti ankstesnė negu pranešime apie mokestinį patikrinimą nurodytoji patikrinimo atlikimo data, išskyrus atvejus, kai mokėtojo prašymu arba sutikimu pakeičiamas pranešime apie mokestinį patikrinimą nurodytas dokumentų parengimo (pateikimo) terminas arba mokestinis patikrinimas atliekamas be pranešimo apie mokestinį patikrinimą.⁶⁶

⁶² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011

⁶³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-593/2011

⁶⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-01-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-145/2011

⁶⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1004/2011

⁶⁶ Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 80 – 2826

MAĮ taip pat numato išimtinis atvejus, kai pavedimas tikrinti mokesčių mokėtojui gali būti nepateikiamas – 121 straipsnio 3 dalyje nurodyta, jog mokesčių administratorius turi teisę pradėti faktinį mokesčių mokėtojo patikrinimą be pranešimo apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą tais atvejais, kai yra pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog mokestinio patikrinimo pradžia ar pati procedūra gali būti įslaptinta dėl pavedime atlikti mokestinį patikrinimą nurodytų mokestinio patikrinimo taktikos elementų.⁶⁷ Atkreiptinas dėmesys į Muitinės atliekamo supaprastinto mokestinio patikrinimo procedūrą, kadangi būtent šios procedūros metu nei pavedimas tikrinti nei pranešimas apie mokestinį patikrinimą neišrašomas. Konstatuotina, jog ši nuostata koreliuoja ir su pirmiau aptartu mokestinio tyrimo reglamentavimu, kur nurodyta, jog mokesčių mokėtojui gali būti nepranešama apie mokestinio tyrimo pabaigą ir sprendimą pereiti į mokestinį patikrinimą. Atkreiptinas dėmesys į Muitinės atliekamo supaprastinto mokestinio patikrinimo procedūrą, kadangi būtent šios procedūros metu nei pavedimas tikrinti nei pranešimas apie mokestinį patikrinimą neišrašomas (Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių 80 punktas)⁶⁸.

3.2. Mokestinio patikrinimo atlikimo procedūros ir terminai

Mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje arba (ir) nuvykus pas mokėtoją.

Konkretus terminas atlikti mokestinį patikrinimą nėra nustatytas įstatymu, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį.

Rekomenduotini mokestinio patikrinimo atlikimo terminai pateikiami Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių priede. Šie rekomendaciniai terminai apskaičiuoti vienam patikrinimus atliekančiam mokesčių administratoriaus pareigūnui ir gali keistis atsižvelgiant į patikrinimo apimtį, mokėtojo turimus struktūrinius padalinius, mokėtojo tvarkomos buhalterinės apskaitos būklę, bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, nustatytų pažeidimų pobūdį ir kitas aplinkybes galinčias įtakoti mokestinio patikrinimo trukmę. Priede nurodyti terminai svyruoja nuo 50 iki 15 dienų kompleksiniam patikrinimui ir nuo 25 iki 5 dienų teminiam patikrinimui.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia padėtis, kai mokestinis patikrinimas trunka neribotą laiką be pateisinamų priežasčių

⁶⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011

⁶⁸ Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407 // Valstybės žinios, 2008, Nr. 68-2617

mokesčių administratoriui nevykdant tiesiogiai mokesčių įstatymuose jam numatytų funkcijų. Mokesčių administratoriui, nesimant jo diskrecijoje esančių veiksmų, yra neproporcingai pažeidžiami mokesčių mokėtojo teisėti lūkesčiai, jog mokestinis patikrinimas bus atliktas per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką.⁶⁹

Taigi, konkretūs atlikimo terminai nenustatomi, o mokesčių administratoriui paliekama 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.⁷⁰

Nepaisant to, patikrinimo trukmė atliekant jį mokesčių mokėtojo patalpose yra ribojama.

MAĮ 119 straipsnyje nustatyta, jog mokestinis patikrinimas nuvykus pas mokesčių mokėtoją negali trukti ilgiau kaip 90 dienų. Mokesčių mokėtojo, turinčio struktūrinių padalinių, patikrinimui papildomai skiriama po 30 dienų kiekvienam filialui ar atstovybei patikrinti. Atsižvelgiant į patikrinimo sudėtingumą, tikrinamos veiklos pobūdį, tikrinimo mastą, pirmiau minėti terminai centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęsti atitinkamai ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir (arba) 30 dienų.

Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 35 punkte nurodyta, kad mokestinio patikrinimo trukmę galima pratęsti, kai:

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

2) tikrinamasis mokėtojas neleidžia įeiti į savo patalpas;

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

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

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

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

⁶⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-03-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A³-1633/2010

⁷⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-04-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-547/2009, taip pat ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-05-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-596/2009.

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

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

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

Minėtų taisyklių 36 punkte nurodoma, kad mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas. Priežastimis stabdymui pripažįstamos situacijos, kai patikrinimui užbaigti reikia informacijos iš kitų Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų, kitų teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų ar centrinio mokesčių administratoriaus, ar kitų asmenų, įskaitant atvejus, kai reikalinga informacija, surinkta baudžiamojoje byloje, ir tokiu laikotarpiu faktiškai mokestinis patikrinimas nėra atliekamas. Mokestinis patikrinimas taip pat gali būti stabdomas, kai mokesčių mokėtojas pateikia motyvuotą prašymą sustabdyti mokestinį patikrinimą dėl svarbių priežasčių. Išimtiniais atvejais mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas dėl mokestinį patikrinimą atliekančio mokesčių administratoriaus pareigūno ligos, kai sudėtinga ir/arba netikslinga jo pakeisti kitu mokesčių administratoriaus pareigūnu. Patikrinimas negali būti sustabdytas daugiau kaip 60 dienų.

Apibendrinant išanalizuotus mokestinio patikrinimo trukmės klausimus, darytina išvada, jog bendroji mokestinio patikrinimo trukmė apibrėžiama tik per objektyviai įmanomo kuo trumpesnio laikotarpio kategoriją. Kiti aptarti terminai yra arba rekomendacinio pobūdžio, arba taikomi tik mokestinio patikrinimo daliai, atliekamai pas mokesčių mokėtoją.

Pagal VMI kontrolės departamento pateiktą mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolės srityje 2010 m. I pusmečio vertinimo ataskaitą, pateikti duomenys apie mokestinių (teminių ir kompleksinių) patikrinimų trukmę, lyginant su 2009 metų I pusmečiu.

3 lentelė. VMI Vidutinė mokestinių patikrinimų trukmė, darbo dienomis (2009 m. I pusmetis ir 2010 m. I pusmetis)

AVMI	Vidutinė mokestinių patikrinimų trukmė darbo dienomis				
	2009m. mokestinių patikrinimų trukmė	2010 m. mokestinių patikrinimų trukmė	Planinė mokestinių patikrinimų trukmė (2010 m.)	2010 m. mokestinių patikrinimų trukmės plano vykdymas	Pokytis per 2009 – 2010 metus
Alytaus	30	20	21	95,24%	-33,33%

3 lentelės tęsinys

AVMI	Vidutinė mokestinių patikrinimų trukmė darbo dienomis				
	2009m. mokestinių patikrinimų trukmė	2010 m. mokestinių patikrinimų trukmė	Planinė mokestinių patikrinimų trukmė (2010 m.)	2010 m. mokestinių patikrinimų trukmės plano vykdymas	Pokytis per 2009 – 2010 metus
Kauno	63	28	47	59,57%	-55,56%
Klaipėdos	33	34	47	72,34%	3,03%
Marijampolė	17	22	21	104,76%	29,41%
Panevėžio	41	18	23	78,26%	-56,10%
Šiaulių	25	15	23	65,22%	-40,00%
Tauragės	26	15	21	71,43%	-42,31%
Telšių	26	24	23	104,35%	-7,69%
Utenos	35	30	21	95,24%	-42,86%
Vilniaus	66	51	47	108,51%	-22,73%
DMMD	188	70	60	116,67%	-62,77%
Iš viso	33	33	37	87,98%	-32,59%

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal VMI intraneto duomenis

Remiantis pateiktais duomenimis, vidutinė faktinė 2010 m. I pusm. kompleksinio ir teminio patikrinimo trukmė 33 darbo dienos, t.y. 12 proc. trumpesnė nei planuota, bei 32,6 proc. trumpesnė nei 2009 m. I pusm. Lyginant su 2010 metų I pusmečio vidutine mokestinio tyrimo trukme, mokestinio patikrinimo trukmė dvigubai ilgesnė.

MAĮ 122-127 straipsniai aptaria mokesčių administratoriaus teises mokestinio patikrinimo metu: patekimą į mokesčių mokėtojo patalpas, teisę tikrinti mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokesčių mokėtojo veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius, įrengimus bei pagamintą produkciją ir kitus objektus, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo bei atskirų mokesčių mokėtojo pareigų vykdymo patikrinimu, dokumentų paėmimą, daiktų paėmimą, bendradarbiavimą su mokesčių mokėtoju ir kitomis valstybės institucijomis.

Pagal Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių

54-55 punktus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo teisingumui nustatyti patikrinimą atliekantis mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę iš asmenų, tarp jų iš kredito

įstaigų, gauti pareigoms atlikti reikalingus duomenis bei dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie juridinio ar fizinio asmens turta, pajamas, išlaidas ir veiklą. Mokesčių administratoriaus pareigūnas taip pat gali naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija. Mokesčių administratoriaus pareigūnas gali duoti mokėtojui privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, taip pat nurodymus mokesčių, kitų įmokų į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei valstybės pinigų fondus apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais. Remiantis minėtų taisyklių 56 punktu, mokesčių administratoriaus pareigūnas MAĮ 124 straipsnyje nustatyta tvarka ir terminais (ne ilgiau kaip 30 dienų arba iki mokestinio patikrinimo pabaigos) gali paimti mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčio apskaičiavimo teisingumo patikrinimui reikalingus dokumentus. Taisyklių 58 punkte nustatyta, kad mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu gali atlikti prekių (paslaugų) kontrolinį pirkimą, siekdamas nustatyti, ar mokėtojas nepažeidžia įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų ir (ar) nevykdo kitokios neteisėtos veiklos.

Pažymėtina, jog tiek MAĮ, tiek Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėse, mokestinio patikrinimo atlikimo procedūros reglamentuotos per mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, susijusias su duomenų mokestinio patikrinimo atlikimui surinkimu, t.y. priešingai, nei mokestinio tyrimo atveju, nereglamentuojami konkretūs metodai, kuriuos naudojant atliekamas mokestinis patikrinimas. Taigi, abi kontrolės rūšis sieja tie patys metodai, tik patikrinimo procedūra yra formalesnė, griežčiau reglamentuota.

Nepaisant to, sistemiškai vertinant MAĮ ir minėtų taisyklių nuostatas, susijusias su mokestinio patikrinimo atlikimu, galima tų pačių kaip ir mokestinio tyrimo atveju, metodų (analizės, vizitavimo, kontrolės) sintezė. Tai konstatavo ir Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė atlikusi auditą.⁷¹ Plačiau tai aptarsime nagrinėdami abiejų kontrolės procedūrų santykį.

Tačiau, kaip jau minėta, Muitinės atliekamo mokestinio patikrinimo atveju, mokestinio tyrimo metu taikomas tik analizės metodas, tuo tarpu atliekant mokestinį patikrinimą jau galimas ir mokėtojo vizitavimas, taigi atsiranda ir praktinė riba tarp šių kontrolės procedūrų, neskaitant griežtesnio reglamentavimo tarp tyrimo ir patikrinimo atliekamų Muitinės.

⁷¹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. 2008 m. rugsėjo 23 d. valstybinio audito ataskaita. „Gyventojų pajamų apmokestinimas“ Nr. VA-P-60-16-16 http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [žiūrėta 2011-10-29]

3.3. Mokestinio patikrinimo rezultatų įforminimas, patvirtinimas ir pasekmės mokesčių mokėtojui

MAĮ 128 straipsnis numato, jog Mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu. Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 64 punkte ši nuostata labiau detalizuota – čia nurodoma, jog kompleksinio ir teminio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu.

Pažymėtina, jog nustačius, kad mokesčių mokėtojas laiku neįvykdė tam tikros mokestinės prievolės, patikrinimo akte ši prievolė suformuojama bei apskaičiuojami delspinigiai už laikotarpį nuo įstatyminio prievolės atsiradimo iki patikrinimo akto surašymo.

Patikrinimo aktu įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas yra nurodęs, jog mokesčių mokėtojo pareiga yra laikytis įstatymų, tinkamai apskaičiuoti ir laiku mokėti mokesčius. Jei šių reikalavimų nesilaikoma, tai mokesčių mokėtojas gali būti laikomas skolininku nuo tada, kai nevykdo mokestinių prievolių valstybei. Mokesčiai yra nustatyti ir renkami ne mokesčių administratoriui, o valstybei, todėl nėra pagrindo kalbėti, kad Valstybinė mokesčių inspekcija tampa kreditoriumi tik po to, kai atlieka patikrinimą ir surašo dokumentą, kuris konstatuoja konkretų mokestinį įsiskolinimą. Mokesčių mokėjimo pagrindas yra įstatymas, o šios pareigos nevykdymas sukuria pagrindą papildomai mokesčių mokėtojo atsakomybei.⁷² Taigi, Teismas konstatavo, jog prievolė atsiranda konkretaus mokesčio įstatyme nustatytais pagrindais: surašius patikrinimo aktą ir sprendimą dėl šio akto tvirtinimo, mokestinė prievolė neatsiranda (ji atsirado praeityje), tačiau tik patvirtinamas jos egzistavimas.

MAĮ 128 straipsnyje nurodyta, jog šio straipsnio 1 ir 2 dalių aptariančių mokestinio patikrinimo įforminimą bei MAĮ 129–132 straipsnių (reglamentuojančių patikrinimo akto, patikrinimo pažymos, sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo surašymą bei pastabų dėl patikrinimo akto pateikimą) nuostatos netaikomos atliekant operatyvų patikrinimą ir muitinės administruojamų mokesčių patikrinimą: kitų mokesčių administratoriaus atliekamų patikrinimų rezultatai įforminami priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma, administracinių teisės pažeidimų protokolu ar kitu dokumentu, kuris nėra tvirtinamas.

Tolimesnis mokestinio patikrinimo rezultatų įtvirtinimas priklauso nuo patikrinimo metu nustatytų neatliktų mokestinių prievolių egzistavimo. Kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma. Patikrinimo pažyma, remiantis Mokestinių patikrinimų

⁷² Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2001-12-05 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-1253

atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 124 punktu, turi būti surašyta ne vėliau kaip per 5 dienas po patikrinimo akto įteikimo mokėtojai dienos.

Surašant patikrinimo pažymą mokesčių administratorius gali priimti sprendimą patvirtinti patikrinimo aktą arba atlikti pakartotinį mokėtojo patikrinimą. Patikrinimo pažyma taip pat patvirtinami likviduoto arba mirusio mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimo rezultatai.

Tuo atveju, kai mokesčių įstatymų pažeidimų nenustatyta, patikrinimo pažymos surašymas pasekmių mokesčių mokėtojai nesukelia. Tuo atveju, kai pažeidimų nustatyta, tačiau prievolė suformuojama, pavyzdžiui, mirusiam asmeniui, šio asmens prievolės pereina asmens turta pavėdėjusiems asmenims.

MAĮ numato, jog mokesčių mokėtojas, kuriam patikrinimo aktu buvo paskaičiuota papildoma mokestinė prievolė, nesutikdamas su patikrinimo aktu per 30 dienų po šio akto įteikimo gali pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, norėdamas pagrįsti aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus. Tai gali būti mokesčių mokėtojo pateikti tam tikri faktai ar aplinkybės dėl patikrinimo rezultatų teisėtumo ir pagrįstumo, aplinkybės, galinčios turėti įtakos baudos dydžiui ar priimant sprendimą dėl atleidimo nuo delspinigių, pasiūlymas pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ir pan.⁷³

Remiantis MAĮ 132 straipsnio 1 dalimi, tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos). Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta, į kurias pastabas buvo atsižvelgta ar neatsižvelgta, jei nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodytos motyvuotos priežastys. Mokesčių administratoriaus pareigūnai nevertina tų pastabų, kurios nesusijusios su patikrinimo dalyku, t. y. nėra susijusios su patikrinimo aktu ir nėra svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, tačiau apie tai taip pat turi būti pažymima sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo.⁷⁴

Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 35 dienas, pradedant skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokesčių mokėtojai buvo įteiktas patikrinimo aktas, tačiau jis negali būti priimtas, kol nėra pasibaigęs 30 dienų pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminas. Jeigu mokesčių mokėtojas pateikia mokesčių administratoriui pastabas dėl patikrinimo akto, tokiu atveju sprendimo dėl patikrinimo akto priėmimo 30 dienų terminas pradedamas skaičiuoti nuo tos dienos, kai mokesčių administratorius šias pastabas gauna.

Mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, gali:

⁷³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320

⁷⁴ Ten pat

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

Tais atvejais, kai mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas asmuo priima sprendimą patvirtinti patikrinimo aktą ar patikrinimo aktą patvirtinti iš dalies, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodytos tikslios papildomai apskaičiuotų mokesčių, delspinigių ir paskirtų baudų sumos⁷⁵

Minėtu sprendimu tvirtinant patikrinimo aktą ar jo dalį, kuomet nustatyta, jog mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino remiantis MAĮ 139 straipsnio nuostatomis paskiriama bauda, kurios dydis yra 10-50 proc. nuo nesumokėto mokesčio sumos. Kaip pavyzdį kiek buvo sprendimais patvirtintų mokesčių, baudų ir delspinigių sumų už 2009 m. ir 2010 m. I pusmetį pateikiame didžiųjų mokesčių mokėtojų departamento vertinimo ataskaitos duomenis.

4 lentelė. VMI kompleksinio ir teminio patikrinimo metu priskaičiuotos mokesčių, baudų ir delspinigių sumos.

Visos AVMI	Sprendimais patvirtinta mokesčių, baudų ir delspinigių sumos Lt						
	Juridiniai asmenys		Fiziniai asmenys		Viso priskaičiuota		
	2009 m. I pusm.	2010 m. I pusm.	2009 m. I pusm.	2010 m. I pusm.	2009 m. I pusm.	2010 m. I pusm.	Pokytis per 2009- 2010 m. (%)
Iš viso	100.496.812	91.477.764	48.154.967	40.981.117	148.651.779	132.458.881	-11%

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal VMI intraneto duomenis

Susumavus visų AVMI rezultatus gautus mokestinio patikrinimo metu per 2010 m. I pusmetį matyti, kad sprendimais priskaičiuota daugiau nei 132 mln.Lt mokesčių, baudų ir delspinigių. Lyginant 2010 metų I ketvirčio mokestinio tyrimo metu gautus rezultatus (3 lentelė) matyti, kad mokestinio patikrinimo metu sprendimais priskaičiuotos sumos 3,5 karto didesnės už mokestinio tyrimo metu nustatytas prieštaravimų ir neatitikimų sumas.

Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskundimu prasideda mokestinio ginčo procedūra – pagal MAĮ 2 straipsnio 20 dalį, tai ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių

⁷⁵ Ten pat

administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojai naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Remiantis MAĮ 152 straipsnio 1 dalimi, skundas centriniam mokesčių administratoriui turi būti paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojai buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia.

Pagal MAĮ 145 straipsnio 1 dalį mokestiniams ginčams nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje.

Įsiteisėjęs sprendimas (neapskųstas centriniam mokesčių administratoriui MAĮ 152 straipsnio 1 dalyje nustatytais terminais) dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma mokėtojai yra privalomi vykdyti. Šio sprendimo nevykdant mokesčių administratorius pradeda veiksmus dėl mokestinės nepriemokos išieškojimo.

Taigi, apibendrinant išdėstytą, darytina išvada, jog patikrinimo akto surašymas pats savaime mokestinių pasekmių mokesčių mokėtojai nesukelia, mokestinės pasekmės atsiranda patikrinimo akta patvirtinus sprendimu ir šiam sprendimui įsiteisėjus.

MAĮ 133¹ straipsnis skirtas muitinės atliekamo mokestinio patikrinimo specifikai. Jame nurodyta, jog muitinės administruojamų mokesčių patikrinimo rezultatai įforminami ir patvirtinami patikrinimo ataskaita.

Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių⁷⁶ 73 punkte nurodyta, jog parengta ir tikrintojo pasirašyta ataskaita nedelsiant, bet ne vėliau kaip ataskaitos surašymo dieną pateikiama teritorinės muitinės viršininkui ar jo įgaliotam asmeniui, pavedusiam atlikti asmens patikrinimą, tvirtinti. Patvirtintos ataskaitos 1-asis egzempliorius kartu su pranešimu apie nustatyta tvarka į mokesčių apskaitą įtrauktus papildomai apskaičiuotus mokėtinus mokesčius bei su jais susijusias sumas nedelsiant siunčiami tikrintam mokesčių mokėtojai. Pažymėtina, kad skirtingai nei VMI, Muitinės mokestinio patikrinimo rezultatus įforminantis aktas patvirtinamas iš karto t.y. nėra patikrinimo rezultatus įforminančio akto tvirtinimo stadijos. Tokia specifika nulemta Muitinės kodekso reikalavimų skolą Muitinei įregistruoti nedelsiant, kai tik ji apskaičiuojama. Jei būtų taikoma patikrinimo akto tvirtinimo procedūra, skola Muitinei turėtų būti įregistruota tik jį patvirtinus sprendimu, vadinasi, toks vėlavimas neatitiktų ES muitų teisės aktų reikalavimų⁷⁷.

Iš viso 2010 metais atlikti 336 LR asmenų ūkinės ir komercinės veiklos, susijusios su muitų ir kitų teisės aktų taikymu, mokestiniai tikrinimai ir papildomai priskaičiuota 40 125 tūkst. litų muitų bei

⁷⁶ Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407 // Valstybės žinios, 2008, Nr. 68-2617

⁷⁷ Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2011, p.737

mokesčių (2009 m. – 391 LR asmens tikrinimas ir priskaičiuota 13 354 tūkst. litų). Didžiausią papildomai priskaičiuotų mokesčių dalį – 34 proc. sudarė importo PVM mokesčiai.

5 lentelė. Muitinės atliekami Lietuvos Respublikos asmenų ūkinės komercinės veiklos mokestiniai tikrinimai bei papildomai priskaičiuotos mokesčių, delspinigių, baudų sumos 2010 metais.

Muitinė	2010 metais papildomai priskaičiuotos mokesčių, delspinigių, baudų sumos Lt,					
	Muitų	Akcizų	PVM	Delspinigių	Baudų	Iš viso
Vilniaus	165 186	10 594 449	7 655 362	10 206 645	1 831 893	30 453 535
Kauno	100 339	3 706	1 511 031	648 779	523 132	2 786 987
Klaipėdos	1 209 699	0	4 449 596	509 116	609 224	6 777 635
Šiaulių	3 065	0	57 567	8 305	16 262	80 199
Panevėžio	446	0	14 350	3 918	2 800	21 514
Iš viso	1 478 735	10 598 155	13 687 906	11 376 763	2 983 311	40 124 870

Šaltinis: Lentelė sudaryta darbo autorės pagal Lietuvos Respublikos muitinės 2010 metų veiklos ataskaitos duomenis.

http://www.cust.lt/mport/failai/veikla/ataskaitos/data_activity/Ataskaita_2010_002.pdf [žiūrėta 2012-02-28]

Muitinės patvirtinta ataskaita atitinkamai kaip ir VMI priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo gali būti skundžiama centriniam mokesčių administratoriui: atitinkamai, Muitinės departamentui ar VMI prie FM.

4. MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ KONTROLĖS PROCEDŪRŲ YPATYBĖS LYGINAMUOJU ASPEKTU

Ankstesnėse baigiamojo darbo dalyje aptarėme mokesčių mokėtojų kontrolės sampratą, bei atskirą tokios kontrolės procedūrų mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo reglamentavimą. Tokių aplinkybių analizė svarbi pereinant į kitą baigiamojo darbo dalį, kurioje atsižvelgdami į pirmiau išdėstytas aplinkybes aptarsime pirmiau išdėstytų mokesčių mokėtojų kontrolės Lietuvoje procedūrų panašumus ir skirtumus bei atskleisime esamus teisinio reglamentavimo trūkumus, įnešančius neaiškumą į minėtų procedūrų atlikimo tvarką.

Taip pat šioje dalyje aptarsime užsienio valstybėse veikiančias mokesčių mokėtojų kontrolės sistemas bei procedūrų ypatumus.

4.1 Mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo skirtumai, panašumai bei reglamentavimo persidengimas

Plačiai išnagrinėjus mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo ypatumus, galime reziumuoti šių procedūrų panašumus ir skirtumus įvairiais aspektais.

Aptariant mokesčių mokėtojų kontrolės skirtumus pirmiausia reikėtų akcentuoti nurodytus šių procedūrų tikslus. Mokestinis tyrimas skirtas įgyvendinti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo uždavinį – administratorius tikrindamas duomenis apie mokesčių mokėtoją siekia nustatyti bei pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, atsiradusius dėl mokesčių mokėtojo nepakankamo atidumo ar apdairumo (pirmiau tokie trūkumai buvo apibrėžiami kaip mokėtojo klaida), t.y. atsitiktiniais nepiktybiniais veiksmais. Dažnu atveju, mokestinis tyrimas pasibaigia taikiai, mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui priėjus vieningą sprendimą ar mokesčių mokėtojui sutikus su mokesčių administratoriaus pateiktomis pastabomis (pasiūlymais), jomis vadovaujantis vykdant mokestines prievoles ir (ar) pagal mokesčių administratoriaus skaičiavimus sumokėjus mokestį. Tuo tarpu mokestinio patikrinimo tikslas – kontroliuoti kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje; nustatyti pažeidimai ir papildomas mokesčio paskaičiavimas sukelia mokėtojui prievoles, taip pat įgyvendinama ir prevencinė funkcija – skiriamos baudos.

Taigi, čia aptarėme ir galimas dvejopas procedūrų pasekmes – 1) mokestinio tyrimo metu perskaičiavus mokėtiną mokestį mokėtoju pateikiama mokėtina mokesčio suma bei delspinigiai nuo prievolės atsiradimo pagal įstatymą, tuo tarpu mokestinio patikrinimo metu nustačius nepriemoką papildomai apskaičiuojamas ne tik mokestis, šio mokesčio delspinigiai, bet ir skiriamos baudos; 2) mokestinis tyrimas prievolių mokėtoju nesukelia (pranešimas apie tyrimą yra rekomendacinio pobūdžio), mokėtojas gali ir nesutikti vykdyti mokesčių administratoriaus pasiūlymų, tuo tarpu įsiteisėjus sprendimui dėl patikrinimo akto (ar patikrinimą atlikus Muitinei – muitinės ataskaitos) tvirtinimo, papildomai paskaičiuotos mokesčių sumos tampa priverstinai išieškotinomis.

Su tokiu prievolių vertinimu susiję ir mokesčių mokėtojo teisės ginti savo interesus teisme. Kaip pirmiau minėtose nutartyse yra pasisakęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, pranešimas apie mokestinį tyrimą negali būti savarankišku skundo teismui objektu, kadangi jis pats savaime nesukelia mokėtoju teisinių pasekmių – nesuformuoja mokestinės prievolės, mokesčių mokėtojas gali pasirinkti ar vykdyti mokesčių administratoriaus pateiktas išvadas. Nepaisant to, mokėtojo atsisakymas šias išvadas pripažinti gali tapti pagrindu pradėti mokestinio patikrinimo procedūrą (tačiau tai nereiškia, kad po mokestinio patikrinimo bus patvirtintos mokestinio tyrimo metu priertos išvados). Tuo tarpu mokestinio patikrinimo metu nustatyta bei sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtinta mokesčio nepriemoka yra pagrindas mokesčių mokėtoju inicijuoti mokestinį ginčą, kuriame galutinė instancija gali būti Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.

Verta paminėti ir procedūrinius skirtumus:

1. Mokestinio tyrimo pradžia yra neformali – kaip nurodyta MAĮ 135 straipsnio 1 dalyje, mokesčių administratoriaus pareigūnas pradeda mokestinį tyrimą tiesiogiai be atskiro pavedimo atlikdamas savo funkcijas. Tuo tarpu mokestinis patikrinimas atliekamas tik pagal rašytinį pavedimą, kuriame detaliam apibrėžiamas patikrinimo objektas, tikrinamas mokestis, tikrinamas laikotarpis ir t.t.

2. Mokestinio tyrimo metu, jei administratorius naudojami tik analizės metodu nesikreipdamas į mokesčių mokėtoją ar kitas institucijas, mokėtojas gali būti neinformuojamas apie mokestinio tyrimo pradžią, jei visgi informavimas būtinas, jis gali būti atliktas ir žodžiu. Tuo tarpu bendroji patikrinimo pradžios taisyklė teigia, jog mokėtojas apie patikrinimą informuojamas pasirašytinai, informavimas yra privalomas, išskyrus keletą išimčių, pavyzdžiui, kai toks informavimas gali pakenkti patikrinimo eigai pagrįstai manant, kad mokesčių mokėtojas gali imtis veiksmų apsunkinančių įrodymų surinkimą.

3. Būtent dėl aptarto skirtumo mokestinis tyrimas gali vykti įvairiomis kryptimis, tuo tarpu mokestinis patikrinimas turi savo ribas, kurios negali būti peržengtos.

4. Nepaisant galimybės plėtotis tiek į vieną, tiek į kitą pusę mokestinio tyrimo procedūra neskirstoma rūšimis, nors ji gali apimti skirtingus mokesčius ar būti atliekama remiantis skirtingais

metodais. Tuo tarpu mokestinis patikrinimas skirstomas į kompleksinį (visų mokesčių), teminį (vieno ar kelių nurodytų mokesčių) bei operatyvųjį (atliekamas, pavyzdžiui, norint surinkti priešpriešinę informaciją). Muitinės atliekamas mokestinis patikrinimas be kompleksinio ir teminio patikrinimo turi dar keletą specifinių rūšių – supaprastintas mokestinis patikrinimas ir tikslinis muitinis patikrinimas.

5. Atitinkamai mokestinio tyrimo periodiškumas nėra ribojamas, kai tuo tarpu kompleksinis mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas kartą per metus, teminis patikrinimas – kartą per pusmetį. Taip pat patikrinimas (išskyrus pavestą atlikti pakartotinį patikrinimą) negali būti atliekamas dėl to paties mokesčio už tą patį laikotarpį. Ši taisyklė negalioja skirtingoms patikrinimo rūšims, t.y. jei buvo atliktas teminis patikrinimas, nėra užkirstas kelias to paties laikotarpio kompleksiniam patikrinimui, bei operatyviems patikrinimams (jų skaičius ir periodiškumas neribojami).

6. Nepaisant to, tyrimo metu nepakankamai tiksliai ištyrus aplinkybes (kilus papildomų klausimų dėl mokėtojo mokestinių prievolių) pradedamas mokestinis patikrinimas (kita procedūra). Tuo tarpu patikrinimo metu nesurinkus pakankamai duomenų, bet esant tam tikriems pagrindams juos surinkti, po atlikto patikrinimo galimas pakartotinis patikrinimas.

7. Muitinės atliekamo mokestinio tyrimo atveju galimas tik analizės metodas; vizitavimo metodas galimas tik mokestinio patikrinimo metu.

Mokestinis tyrimas ir patikrinimas taip pat turi ir panašumų:

1. Abiejų procedūrų metu taikomi tie patys metodai – analizė, vizitavimas, kontrolė. Pažymėtina, jog toks sugretinimas galimas tik VMI atliekant kontrolės procedūras.

2. VMI galimi atlikti veiksmai abiem atvejais sutampa – kaip nurodyta MAĮ 135 straipsnio 3 dalyje, mokestinio tyrimo atlikimui *mutatis mutandis* taikomos MAĮ VI skyriaus nuostatos, reglamentuojančios patekimą į mokesčių mokėtojo patalpas, tikrinimo objektus, dokumentų ir daiktų paėmimą ir įrodymų rinkimą.

3. Kaip nurodoma Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės ataskaitoje, sutampa abiejų kontrolės procedūrų trukmė, atliekant jas GPM srityje, nors pirmiau aptartais VMI duomenimis bendroji tyrimo ir patikrinimo trukmė gerokai skiriasi.⁷⁸

Abi šios priežastys tampa pagrindu abejoti mokėtojų kontrolės sąvokos samprata (kaip minėta, kontrole laikomos abi procedūros, tačiau pagal MAĮ tik patikrinimas skirtas kontroliuoti mokėtoją) – kadangi tiek vienu tiek kitu atveju pasiekiami vienodi rezultatai: patikrinama, kaip mokėtojas apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokestį. Galbūt patikrinimo tikslą kontroliuoti galėtume paremti griežto pobūdžio prevencine patikrinimo funkcija – baudų skyrimu.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. 2008 m. rugsėjo 23 d. valstybinio audito ataskaita „Gyventojų pajamų apmokestinimas“ Nr. VA-P-60-16-16 http://www.vkontrolė.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [Žiūrėta 2011-11-18]

4. Abi šios procedūros gali būti atliekamos per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką – t.y. jų trukmė nėra ribojama.

Būtent dėl šių trijų priežasčių pateikiama vertinimų, jog mokesčių administratoriui atsiranda galimybė piktnaudžiauti kontrolės procedūromis – mokestinio tyrimo metu susirenkami visi duomenys reikalingi mokestiniam patikrinimui, vėliau pradamas patikrinimas ir jo metu neatlikus jokių veiksmų surašomas patikrinimo aktas, tokiu atveju neva vilkinant sprendimo priėmimą ir mokestinės prievolės suformavimą, tai pat sudaroma galimybė nesilaikyti pusės ar vienerių metų periodiškumo termino patikrinimui atlikti, vietoje jo atliekant mokestinį tyrimą.

Taigi, reziumuojant išdėstyta, šių dviejų kontrolės procedūrų egzistavimas yra teisiškai pagrįstas, jų praktinė reikšmė atsiskleidžia pagal procedūrų tikslus (tyrimo – priėti geranorišką mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sprendimą šalims bendradarbiaujant, o patikrinimo – kontroliuoti mokesčių mokėtoją ir patvirtinti mokestinę nepriemoką, jei tokia nustatyta, skiriant baudas). Tačiau, kaip matysime remdamiesi užsienio pavydžiais, šie tikslai gali būti pasiekti ir vienos procedūros metu, įvedant į ją daugiau siekio užmegzti geranorišką mokesčių mokėtojo ir administratoriaus kontaktą.

4.2 Mokesčių mokėtojų kontrolės procedūros užsienio valstybėse

Aptarę mokesčių mokėtojų kontrolės procedūras Lietuvoje, manytume esant svarbu aptarti šios srities reglamentavimą užsienio valstybėse.

4.2.1 Mokesčių mokėtojų kontrolė Airijoje

Pažymėtina, kad Airijos teisės sistemoje neegzistuoja teisės aktas, aptariantis visas mokestines procedūras, kaip, pavyzdžiui, MAĮ Lietuvoje. Visos galimos tam tikro mokesčio atveju procedūros yra aptariamoms atskirų mokesčių aktuose (*Taxes Consolidation Act, 1997, Finance act, Income tax act, Value added tax*). Airijos mokesčių administratorius išskiria dvi mokesčių mokėtojų kontrolės procedūras⁷⁹: *revenue audit* (mokestinį auditą) ir *revenue investigation* (pažodinis vertimas būtų „mokestinis tyrimas“, tačiau aiškumo dėlei, remdamiesi procedūros tikslais ir siekdami išvengti painiavos tarp lietuviškų terminų ir užsienio administratoriaus pateikiamų pavadinimų vertimų, vadinsime šią procedūrą mokestiniu patikrinimu). Taip pat pateikiama ir *prosecution* (baudžiamojo persekiojimo) kategorija, tačiau jos apimties šiame darbe nenagrinėsime, kadangi ji sietina su baudžiamąja atsakomybe, todėl reikalauja kitokio aplinkybių vertinimo ir sukelia sunkesnes pasekmes.

⁷⁹ Airijos mokesčių ir muitų administratoriaus puslapis internete: mokestinio audito atlikimo principai <http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/overview.html> [Žiūrėta 2011-11-23]

Mokestinis auditas ir mokestinis patikrinimas kartu vadinami „*revenue intervention*“ – mokesčių administratoriaus įsikišimu.

Mokestinis auditas iš esmės yra siejamas su įstatymų nesilaikymo atvejų nustatymu ir prevencija bei apima tokias funkcijas:

- 1) Mokesčių grąžinimo ir mokestinių prievolių deklaravimo priežiūra;
- 2) Papildomų mokestinių prievolių mokesčių mokėtojui nustatymas ar kiti tikslinimai, jei tokių reikia;
- 3) Mokesčių, palūkanų (delspinigių) ir baudų surinkimas;
- 4) Atvejų, kada mokesčių mokėtojas registruojamas į asmenų, nevykdančių mokestinių prievolių, sąrašą, konstatavimas;
- 5) Ėmimasis veiksmų, kad mokesčių mokėtojas pašalintų audito metu nustatytas klaidas ir netikslumus;
- 6) Išskyrimas (analizavimas) procedūrinių ar kitokių pakeitimų, reikalingų siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui.
- 7) Esant numanomiems mokesčių vengimo atvejams, inicijuoti kitas mokesčių kontrolės formas ar baudžiamosios teisės procedūras,
- 8) Nustatyti ar deklaruojami duomenys sutampa su kituose prieinamuose šaltiniuose esamais, tarp jų ir akcizų deklaracijų duomenys su muitinės turimais.

Mokestinis auditas atliekamas dėl mokesčių grąžinimo, mokėtojų prievolių vykdymo teisingumo bei kitų prievolių. Auditas gali apimti visas mokėtojo mokestines prievoles arba būti nukreiptas į vienos kurios nors prievolės atlikimą.

Mokėtojais auditui pasirenkami tiek atsitiktinai, tiek atsižvelgiant į rizikos rodiklius, tiek atlikus kompiuterizuotą mokėtojų atranką. Tokį auditą gali atlikti vienas auditorius ar auditorių grupė, priklausomai nuo konkrečios situacijos.

Mokėtojas apie atliekamą auditą yra informuojamas raštu, nurodant tikrinamą periodą ar aspektą, t.y. gali auditas būti siejamas tiek su mokesčio sumokėjimu tam tikru periodu, tiek su tam tikrų ūkinių operacijų apmokestinimu. Nuo informavimo apie mokestinio audito pradžią mokėtojas nebegali teikti jokios naujos „spontantinės“ informacijos apie mokestines prievoles ar vykdytas operacijas, tačiau ši informacija gali būti pateikiama suderinus jos pateikimą su mokesčių administratoriumi.

Auditas gali būti atliekamas remiantis vien mokesčių administratoriaus turima informacija elektroninėse duomenų bazėse, bendrąja mokesčių mokėtojo administratoriui teikiama informacija ir t.t. Mokesčių mokėtojas gali būti paprašytas pateikti savo turimą informaciją. Galimas ir mokėtojo vizitavimas. Paprastai apie atvykimą į mokesčių mokėtojo veiklos vietą mokestinio audito metu nėra pranešama, auditorius taip pat gali iš anksto nepranešęs suderinti apie valandos bėgyje numatomą

apsilankymą telefonu, nesant galimybės apsilankyti mokėtojo veiklos vykdymo vietoje iškart, gali būti derinamas kitas apsilankymo laikas. Vykdamas auditą dėl grynųjų pinigų apskaitymo operacijų, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojui dirbant su elektroniniais kasos aparatais, auditorius turi teisę apsilankyti neįspėjęs.⁸⁰

Mokestinio audito rezultatai, nustačius neatitikimų įforminami aktu - pasiūlymu mokesčių mokėtojui. Mokesčių administratorius išdėsto savo poziciją, dėl kurios taip pat raštu turi pasisakyti mokesčių mokėtojas. Paprastai dauguma atvejų šalys taikiai susitaria, kadangi šioje stadijoje mokesčių administratoriaus pasiūlymai paprastai apima techninius mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo pažeidimus. Nesutikdamas su administratoriaus pasiūlymu, mokėtojas privalo pateikti argumentuotą atisakymą pasirašyti tokį susitarimą. Mokesčių mokėtojui nepateikus savo pasiūlymo, minėtame akte nurodytos sumos laikomos įsiteisėjusiomis ir perduodamos vykdymui. Susitarimo nepasiekus, mokesčių administratorius peržiūri surinktą informaciją dar kartą ir pateikia mokėtojui informintą informavimą (išvadą) apie nustatytus pažeidimus, mokėtinus delspinigius (kai nustatoma papildomų mokestinių prievolių, kurios nėra įvykdytos) ir paskirtą baudą.⁸¹ Tuo atveju, jei mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus nurodymais dėl mokestinės nepriemokos ir baudos, mokesčių administratorius turi teisę kreiptis į teismą, kuris išnagrinėjęs bylą priima sprendimą dėl teisės pažeidimo, sukeliančio mokestinę atsakomybę bei pagrindą skirti baudą. Toks teismo sprendimas apeliacine tvarka gali būti skundžiamas aukštesnės instancijos teismui remiantis teismų sistema reglamentuojančiais teisės aktais, tai – nebe mokesčių teisės aktų reguliavimo dalykas.⁸² Mokesčių mokėtojas irgi turi teisę į audito priimtos išvados peržiūrą (*review*) nagrinėjant susidariusią situaciją – nesutikdamas su mokesčių administratoriaus pateikta išvada, mokėtojas gali dėl jos kreiptis tiek vidine tvarka (*internal review*) į *Principal officer* (pareigūną nagrinėjantį tokius ginčus), arba į *Appeal commissioners*⁸³ paduodant skundą per mokesčių administratorių, tiek išorine tvarka – į teismą⁸⁴.

Tuo tarpu muitinės atlikto audito rezultatai visų pirma skundžiami mokesčių administratoriui ir tik vėliau *Appeal commissioners*. Teisminė stadija prasideda tik po šio nagrinėjimo.⁸⁵

⁸⁰ Airijos mokesčių ir maitų administratoriaus puslapis internete: mokestinio audito atlikimo tvarka <http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/audit.html> [Žiūrėta 2011-11-23]

⁸¹ Airijos mokesčių ir maitų administratoriaus puslapis internete: mokestinio audito rezultatų įforminimas <http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/finalisation.html> [Žiūrėta 2011-11-23]

⁸² Airijos mokesčių ir maitų administratoriaus puslapis internete: mokesčių administratoriaus kreipimasis į teismą po mokestinio audito <http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/finalisation.html#section5-application> [Žiūrėta 2011-11-23]

⁸³ Airijos mokesčių ir maitų administratoriaus puslapis internete: mokesčių mokėtojo teisė apskusti audito išvadą <http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/finalisation.html#section6-table1> [Žiūrėta 2011-11-23]

⁸⁴ Airijos mokesčių ir maitų administratoriaus puslapis internete: mokesčių mokėtojo teisė pateikti apeliacijas (Tax and duty appeals manual) <http://www.revenue.ie/en/about/foi/s16/templates/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-40/> P. 25. [Žiūrėta 2011-11-24]

⁸⁵ Airijos mokesčių ir maitų administratoriaus puslapis internete: mokesčių mokėtojo teisė pateikti apeliacijas (Tax and duty appeals manual) <http://www.revenue.ie/en/about/foi/s16/templates/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-40/> P. 26. [Žiūrėta 2011-11-24]

Taigi, remiantis išdėstytu, nors mokestinis auditas ir atitinka mokestinio tyrimo (Lietuvoje) tikslą – bendradarbiauti su mokesčių mokėtoju ir siekti sutarimo mokesčių administratoriui nustatant tam tikrų prievolių egzistavimą, mokesčių audito pabaiga Airijos atveju nebūtinai yra pagrindas pereiti į kitą procedūrą – būtent po mokestinio audito, mokesčių mokėtojui nesutinkant su mokesčių administratoriaus nurodymais, prasideda mokestinis ginčas.

Tuo tarpu mokestinis patikrinimas (*revenue investigation*) pradedamas kuomet yra numanomas tyčinis mokesčių vengimas.⁸⁶ Į mokestinį patikrinimą gali būti pereinama ir atliekamo mokestinio audito metu nustačius reikšmingų aplinkybių leidžiančių numanyti, jog mokėtojas galimai naudoja intelektualines mokesčių vengimo schemas, reikalaujančias nuodugnios analizės.⁸⁷

Pažymėtina, jog mokestinis patikrinimas šiuo atveju labiau siejamas su numanomu mokesčių mokėtojų piktybiškumu (mokesčių vengimas šiuo aspektu prilyginamas tokioms veikoms, kaip kontrabanda, prekyba narkotinėmis medžiagomis ir t.t.). Didelis patikrinimų skaičius gali būti pagrindu inicijuoti baudžiamojo proceso procedūras, sukeliančias baudžiamąją atsakomybę. Audito metu nustačius, jog yra didelė tikimybė, kad mokesčių mokėtojas atlieka tyčinius veiksmus, siekdamas išvengti mokestinės prievolės, mokesčių mokėtojas yra išpėjamas apie galimą mokestinį patikrinimą.

Patikrinimas pradedamas mokesčių mokėtojo informavimu apie jo atžvilgiu pradėtą patikrinimo procedūrą, jame taip pat nurodomas tikrinamas laikotarpis, įpareigojimai mokėtojui pateikti papildomą informaciją ar atlikti kitus veiksmus ir t.t. Mokėtojas gavęs informaciją, jog jo atžvilgiu pradėtas mokestinis patikrinimas nebegali teikti jokių naujų mokesčio apskaičiavimų už atitinkamą laikotarpį. Taip pat numatyti atvejai, kai mokesčių administratorius gali pradėti mokestinį patikrinimą apie jį iš anksto neinformavęs.

Mokesčių administratorius gali atvykti į mokėtojo patalpas (atlikti vizitavimą) apie tai nepranešęs iš anksto. Taip pat mokesčių administratoriui suteikti įgaliojimai tokio patikrinimo metu gauti informaciją iš trečiųjų asmenų, tarp jų ir finansų institucijų. Mokesčių mokėtojui, nevykdant patikrinimo metu jam duotų mokesčių administratoriaus nurodymų, mokesčių administratorius gali kreiptis į teismą su reikalavimu suteikti teisę atlikti tam tikrus veiksmus prieš mokėtojo valią, pavyzdžiui, paimti mokėtojo dokumentus ir t.t.⁸⁸ T.y. ši procedūra ypatinga tuo, jog jos metu mokesčių administratorius turi gerokai daugiau įgaliojimų nagrinėjant konkretaus mokėtojo veiklą pasitelkti platesnius informacijos apie mokėtojo veiklą šaltinius. Nepaisant to, nuo baudžiamojo persekiojimo

⁸⁶ Airijos mokesčių ir maitų administratoriaus puslapis internete: mokestinio audito atlikimo principai <http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/overview.html> Žiūrėta 2011-11-24

⁸⁷ Kennedy Conor „The Constitutionality of Revenue Investigations“ http://www.accountingnet.ie/taxation_budget/The_Constitutionality_of_Revenue_Investigations.php [Žiūrėta 2011-11-24]

⁸⁸ Airijos Respublikos finansų ministerijos ataskaita apie institucijų įgaliojimus susijusius su mokesčių mokėtojų kontrolės procedūromis. <http://finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=1922&CatID=1&StartDate=01+January+2004> P. 35. [Žiūrėta 2011-11-24]

mokestinis patikrinimas skiriasi tuo, jog patikrinimo metu nėra galimos griežtos mokėtojo veiklą ribojančios procedūros, tokios kaip sulaikymas, areštas ir t.t.⁸⁹

Patikrinimo metu analizuojamas mokestinis laikotarpis nebūtinai sutampa su audito metu apibrėžtu laikotarpiu, jis taip pat gali būti išplėstas, jei patikrinimo metu nustačius naujų aplinkybių išskyla tokia būtinybė.

Tokius patikrinimus atlieka nebe Audito, o Patikrinimų ir baudžiamojo persekiojimo padalinys.

Mokestinis patikrinimas įforminamas ir sukelia analogiškas pasekmes kaip ir mokestinis auditas, t.y. užbaigus šią procedūrą siekiama susitarimo su mokesčių mokėtoju, o jo nepriėmus, galima mokestinio ginčo procedūra.⁹⁰

Šios procedūros pasekmės ypatingos tuo, jog apie mokestinio patikrinimo rezultatus paskelbiama viešai, o viešumas, žinoma, sukelia mokesčių mokėtojui tam tikras pasekmes, tokias kaip mokėtojo prestižo praradimas, bei galimas klientų praradimas. Be to, mokėtojo padarytus pažeidimus pripažinus tyčiniaus mokesčių vengimo atvejais, mokėtojas praranda teisę ginčyti baudos paskyrimą ir jos dydį.⁹¹

Taigi, mokestinis auditas nuo mokestinio patikrinimo skiriasi mokesčių administratoriaus įgaliojimais procedūros metu, tačiau jų rezultatas analogiškas (neskaitant to, kad didelis patikrinimų kiekis gali būti pagrindu inicijuoti baudžiamojo pobūdžio procedūras).

Nuo baudžiamojo persekiojimo mokestinio patikrinimo procedūra skiriasi savo tikslu – nustatyti mokesčių mokėtojų prievoles valstybei (Airijoje tai civilinio proceso dalykas), kai tuo tarpu baudžiamosios teisės tikslas – nubausti įstatymą pažeidusius asmenis bei vykdyti pažeidimų (nusikaltimų) prevenciją.⁹²

Airijos Respublikos finansų ministerijos ataskaitoje apie institucijų įgaliojimus susijusius su mokesčių mokėtojų kontrolės procedūromis konstatuota, jog per pastarąjį dešimtmetį mokestinių patikrinimų skaičius yra gerokai sumažėjęs – mokesčių administratorius labiau linkęs pasirinkti mokestinio audito (kai pažeidimai nėra tokie sudėtingi ir pavojingi) arba baudžiamojo proceso procedūras (kai nustatomi tyčiniai mokesčių vengimo atvejai – melagingi prašymai grąžinti mokesčio

⁸⁹ Airijos Respublikos finansų ministerijos ataskaita apie institucijų įgaliojimus susijusius su mokesčių mokėtojų kontrolės procedūromis. <http://finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=1922&CatID=1&StartDate=01+January+2004> P. 40. [Žiūrėta 2011-11-24]

⁹⁰ Airijos Respublikos finansų ministerijos ataskaita apie institucijų įgaliojimus susijusius su mokesčių mokėtojų kontrolės procedūromis. <http://finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=1922&CatID=1&StartDate=01+January+2004> P. 54. [Žiūrėta 2011-11-24]

⁹¹ Kennedy Conor „The Constitutionality of Revenue Investigations“ http://www.accountingnet.ie/taxation_budget/The_Constitutionality_of_Revenue_Investigations.php [Žiūrėta 2011-11-24]

⁹² Airijos Respublikos finansų ministerijos ataskaita apie institucijų įgaliojimus susijusius su mokesčių mokėtojų kontrolės procedūromis. <http://finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=1922&CatID=1&StartDate=01+January+2004> P. 70. [Žiūrėta 2011-11-17]

permokas susidariusias dėl netesėtų veiksmų, sisteminės mokesčių vengimo schemos, suklastotų dokumentų pateikimas, pasinaudojimas „ofšoro“ įmonėmis siekiant mokestinės naudos, ir t.t.).⁹³

Atsižvelgiant į tai, Airijos mokestinis auditas labiau sietinas su mokesčių mokėtojų kontrole, o ne stebėseną, kadangi, nepaisant procedūros liberalumo ir orientavimo į susitarimą tarp mokesčių administratoriaus ir mokėtojo, šalims nepasiekus susitarimo prasideda mokestinis ginčas. Tuo tarpu mokestinio patikrinimo baigtis yra analogiška, tačiau ši procedūra siejama su numanomais sunkesniais mokesčių įstatymų pažeidimais, kas procedūros metu suteikia mokesčių administratoriui didesnius įgaliojimus renkant duomenis susijusius su nagrinėjamu atveju. Mokesčių mokėtojui, be abejo, mokestinio audito procedūra yra palankesnė.

4.2.2 Mokesčių mokėtojų kontrolė Italijoje

Italijoje mokestinės kontrolės procedūros reglamentuotos Mokesčių mokėtojų statutu (*Statuto del Contribuente* Nr. 212/2011) įstatymo lygmeniu.

Viena iš mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės procedūrų – mokesčių įvertinimas (*Accertamento*)⁹⁴, atliekamas tiksliai apibrėžtose laikotarpio ribose siekiant nustatyti konkretaus mokėtojo apmokestinamąsias pajamas bei apskaičiuoti mokesčius. Priklausomai nuo vertinamo mokesčio ir konkrečios situacijos, šiai procedūrai atlikti gali būti naudojami įvairūs metodai – analitinis, sintezės, dedukcijos.

Tokiu atveju mokesčių administratorius paprastai vadovaujasi duomenų bazių pateikiamais duomenimis, tiesiogiai – esant poreikiui iš mokesčių mokėtojo gautais dokumentais (atliekant vizitavimą, inspektavimą ir duomenų sutikrinimą) – ir netiesiogiai surinktais duomenimis.

Pažymėtina, jog mokestinio įvertinimo metu mokėtojui nėra draudžiama teikti papildomas ar patikslinančias deklaracijas bei teikti kitus duomenis už vertinamą laikotarpį.

Mokesčių įvertinimo procedūra įforminama specialiu pranešimu, kuriame pateikiamos mokesčių administratoriaus išvados apie mokėtojo prievoles.

Paprastai atliekama vienintelė mokesčių įvertinimo procedūra, apimanti įvairias mokestinės prievolės sritis. Šios sritys nebegali būti vėlesnių mokestinių įvertinimų objektu, išskyrus naujų esminių mokesčių bazės nustatymui reikšmingų aplinkybių paaiškėjimo atvejus. Mokestinis įvertinimas gali būti ne tik kompleksinis (generalinis), bet ir dalinis: pagrįstas duomenų bazėse

⁹³ Airijos Respublikos finansų ministerijos ataskaita apie institucijų įgaliojimus susijusius su mokesčių mokėtojų kontrolės procedūromis. <http://finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=1922&CatID=1&StartDate=01+January+2004> P. 38. [Žiūrėta 2011-11-17]

⁹⁴ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-17]

esančia, Finansų policijos ar kitų viešojo administravimo subjektų pateikta informacija, ar statistiškai paremtais duomenimis. Dalinis įvertinimas nebūtinai sietinas su vienu mokesčiu, bet gali būti atliekamas ir tam tikro pobūdžio sandorių atžvilgiu, pavyzdžiui, nagrinėjant pajamų, gautų iš vertybinių popierių ar nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, apskaitymo teisingumą. Toks dalinis įvertinimas neužkerta kelio vėlesniems patikrinimams, nors ir susijusiems su tuo pačiu mokesčiu, o taip pat kompleksiniams įvertinimams atlikti.⁹⁵

Įvertinimo procedūra gali būti užbaigiama mokesčių mokėtojui sutinkant su įvertinimo metu padarytomis išvadomis ir (ar) sumokant pranešime nurodyto dydžio mokestį. Tokiu atveju procedūra užbaigiama neginčijant išvadų ir nepradedant mokestinės patikros procedūrų. Šis kelias mokėtojui palankus tuo, jog įvykdžius mokesčių administratoriaus nurodymus, sankcijos mokėtojui netaikomos. Mokėjimas gali būti išdėstomas dalimis.⁹⁶

Mokėtojui nesutinkant su informavimu apie įvertinimą pateiktais vertinimais gali būti inicijuojamas apskundimas mokestinio ginčo tvarka – dokumentas skundžiamas vietos Mokesčių komisijai per 60 dienų. Statistiniais duomenimis remiantis atliktas įvertinimas skundžiamas specialia tvarka skundą teikiant elektroniniu būdu per tam skirtą sistemą.⁹⁷

Italijos mokesčių administratorius, siekdamas kontroliuoti mokesčių mokėtojus, atlieka mokestines patikras (*Verifica*). Tokia patikra yra įvardinama kaip mokesčių administratoriaus ar finansų policijos atliekama veikla, kuria siekiama patikrinti ar mokestinės prievolės yra vykdomos. Ši veikla įforminama surašant galutinį sprendimą – pranešimą apie patikrą (*Avviso di accertamento*), kuriame nurodomi galimi pažeidimai ir su jais susijusios nepriemokos sumos.⁹⁸

Mokėtojus patikrai administratorius pasirenka pagal sudarytą privalomai ir fakultatyviai tikrintinų mokėtojų sąrašą. Tokios patikros metu mokesčių administratorius rinkdamas duomenis vyksta pas mokesčių mokėtoją ir (ar) prašo jo pateikti papildomus dokumentus, atsakyti į mokesčių administratoriaus pateiktus klausimus ir t.t. Patikros metu analizuojami mokesčių mokėtojo bei trečiųjų asmenų pateikti dokumentai, tarp jų ir banko sąskaitų išrašai; tikrinama kaip nuodugniai, tiksliai ir teisingai yra atliekami privalomieji įrašai, vedami apskaitos bei kiti dokumentai susiję su mokėtojo vykdoma veikla, o taip pat tikrinama ar mokėtojo pateikiami duomenys sutampa su esančiais duomenų bazėse. Taip pat gali būti atliekamos ir tarptautinės patikros. Patikros metu mokesčių administratorius taiko įvairius metodus – mokėtojo vizitavimą (mokesčių administratoriui suteikta

⁹⁵ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-17]

⁹⁶ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-17]

⁹⁷ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-17]

⁹⁸ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-17]

teisę patekti į mokėtojo veiklos vietą ir kitas patalpas, net ir nesant mokėtojo sutikimo, jei tai fizinio asmens būstas – reikalingas prokuroro išduotas leidimas, čia atlikti dalį patikros), inspektavimą, duomenų tikrinimą.⁹⁹

Pradėjus patikros procedūras mokėtojas praranda teisę teikti tiriamo laikotarpio savanoriškai pildomus dokumentus bei daryti esminius apskaitos pakeitimus tiriamo mokesčio srityje, pavyzdžiui, teikti mokesčių deklaracijas ar įforminti iki tol buvusius nelegalaus darbo santykius darbo sutartimi.

Atlikus patikrą yra surašoma patikros ataskaita, kurioje detalieai išdėstomi atlikti veiksmai ar procedūros, nustatytos aplinkybės. Ataskaita negali būti savarankišku apeliacijos objektu – šis dokumentas yra aprašomojo pobūdžio: pateikiami nustatyti neatitikimai, nustatytos papildomos mokesčių mokėtojo prievolės bei mokesčių teisės aktų pažeidimai, mokesčių administratoriaus vertinimai nagrinėjamai situacijai bei mokesčių mokėtojo ir (ar) jo atstovo pareiškimai bei komentarai papildomos mokestinės prievolės klausimu. Dokumento kopija įteikiama mokesčių mokėtojui ir per 60 dienų nuo mokėtojo pateiktų komentarų gavimo mokesčių administratorius priima sprendimą dėl nagrinėtos situacijos. Šis sprendimas vadinamas pranešimu apie atliktą patikrą.¹⁰⁰

Prieš surašant pranešimą apie atliktą patikrą mokėtojas gali kreiptis į vietos mokesčių administratorių pateikdamas sutikimą su papildomai apskaičiuotu mokesčiu. Toks sutikimas reiškia mokesčių mokėtojo atsisakymą nuo mokestinio ginčo, tačiau sumažina skirtinas sankcijas 1/4 šių sankcijų dalimi.

Pranešimu apie atliktą patikrą mokesčių mokėtojas oficialiai informuojamas apie atliktus veiksmus bei susidariusią mokestinę nepriemoką; juo suformuojama nepriemokos suma – naujai papildomai paskaičiuotas mokestis ir paskiriamos sankcijos. Šiame dokumente nurodoma mokesčio bazė bei taikomi tarifai, mokesčio suma, mokėtina suma, nustatytos permokos ir (ar) kiti rodikliai į kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant mokestinę nepriemoką, nepriemokos padengimo ir minėto dokumento apskundimo tvarka ir terminai (mokėtojas privalo sumokėti nurodytą nepriemoką per 30 dienų nuo pranešimo gavimo).¹⁰¹

Jeigu mokėtojas mano, kad pranešime išdėstytos aplinkybės interpretuojamos absoliučiai neteisingai, pranešimas per 60 dienų nuo jo surašymo dienos gali būti apskųstas vietos Mokesčių komisijai.

⁹⁹ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-18]
Pažymėtina, jog minėta procedūra labai panaši į Lietuvoje VMI atliekamą mokestinį tyrimą ir tris jo metodus.

¹⁰⁰ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-19]

¹⁰¹ Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm [Žiūrėta 2011-11-19]

Tuo atveju, jei pranešimas apie atliktą patikrą surašytas remiantis duomenimis, kuriuos nuneigti yra sudėtinga, tačiau duomenys nėra vienareikšmiškai patvirtinantys mokesčių administratoriaus poziciją, t.y. abi šalys turi per mažai argumentų pagrįstai vienareikšmiškai pozicijai suformuoti, tarp šalių gali būti pasirašomas susitarimas dėl sankcijų sumažinimo. Šiuo susitarimu mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo 1/4 pranešime nurodytos sankcijų sumos. Mokėtojas dalyvaudamas tokia susitarime atsisako teisės apskusti minėtą pranešimą, pateikti pareiškimą dėl sutikimo su pranešimu bei privalo sumokėti mokestį bei sutartą sankcijų sumą per laikotarpį iki sueitų teisės į apeliaciją terminas arba išdėstant šią sumą per ne daugiau kaip 8 mokėjimus 3 mėnesių laikotarpyje.¹⁰²

4.2.3 Mokesčių mokėtojų kontrolė Jungtinėse Amerikos Valstijose

Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) mokesčių administratorius, vadovaudamasis Vidaus pajamų kodeksu (*Internal Revenue Code*) mokestinį auditą apibūdina kaip asmens sąskaitų ir kitos finansinės informacijos patikrinimą, siekiant įsitikinti, kad informacija pateikiama teisingai ir tinkamai, laikantis teisės aktuose nustatytų reikalavimų ir, kad mokesčių sumos yra tinkamai apskaičiuotos.¹⁰³

Asmenys auditui pasirenkami keliais būdais – kai mokesčių administratoriaus duomenų bazėse esanti informacija nesutampa su mokėtojo pateiktąja, nustatoma mokėtoją turėjus ūkinių operacijų su kitais mokėtojais, kurių auditas yra atliekamas, taip pat mokėtoją pasirenkant atsitiktinai.

Auditas gali būti atliekamas paštu (susirašinėjant su mokėtoju), išsikvietus mokėtoją į mokesčių administratoriaus kontorą apklausai (t.y. remiantis mokėtojo paaiškinimais) bei analizuojant mokėtojo apskaitos bei kitus finansinius dokumentus. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, atliekantis auditą taip pat turi teisę apsilankyti mokėtojo namuose, biure ar veiklos vykdymo vietoje (vizituoti mokėtoją). Auditas gali būti atliekamas ir mokesčių administratoriaus biure.¹⁰⁴

Mokesčių administratorius gali atlikti auditą už laikotarpį ne senesnę nei 36 mėnesiai nuo mokėtojo deklaracijos apie pajamas pateikimo ar termino pateikti deklaraciją pabaigos.¹⁰⁵

¹⁰² Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokėtojui palankios procedūros dėl jo atžvilgiu priimtų sprendimų nepradedant mokestinio ginčo

http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/italian_taxation/how_avoid_litigations.htm [Žiūrėta 2011-11-19]

¹⁰³ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: mokestinis auditas
<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=219552,00.html> [Žiūrėta 2011-11-27]

¹⁰⁴ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: mokestinis auditas
<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=219552,00.html> [Žiūrėta 2011-11-27]

¹⁰⁵ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: pajamų patikrinimas (mokestinis auditas), teisė apskusti mokesčių administratoriaus sprendimus, prašymai grąžinti permoką (mokestį). Publication 556 (5/2008)
<http://www.irs.gov/publications/p556/ar02.html> [Žiūrėta 2011-11-27]

Apie pradėtą auditą administratorius mokėtoją privalo informuoti tuo atveju, kai prašoma informacijos iš trečiųjų asmenų – renkami susijusių asmenų (pavyzdžiui, kontrahentų, darbuotojų ar darbdavių) paaiškinimai, kreipiamasi į banką dėl mokėtojo sąskaitų ir t.t. Šis įpareigojimas pranešti apie mokestinį auditą netaikomas atliekant tyrimą baudžiamojoje byloje, kai toks pranešimas galimai paskatintų mokėtoją išvengti mokestinės atsakomybės, kai pranešimas sukeltų mokėtojo atsakomuosius veiksmus prieš kitą asmenį, kai mokėtojas su mokesčių administratoriumi bendrauja per įgaliotą asmenį.¹⁰⁶ Mokėtojas informuojamas paštu arba telefonu (vėliau išsiunčiant pakartotinį pranešimą raštu).¹⁰⁷

Audito trukmė nėra konkrečiai apibrėžta, ji varijuoja priklausomai nuo audito pobūdžio, tikrinamų mokesčių bei duomenų kiekio, tikrintinos informacijos prieinamumo ir mokėtojo geranoriškumo bendradarbiaujant, mokėtojo ir administratoriaus galimybių rasti bendrą tinkamą laiką susitikimams bei patikrinimo rezultatų aptarimui.

Mokesčių administratorius audito metu gali mokėtojui pateikti pranešimą apie tikėtinus pataisymus (*Notice of proposed adjustment*). Šiame dokumente nurodoma nustatyta problema, išdėstomi faktai, teisinis reglamentavimas, mokesčių administratoriaus pozicija, iš anksto su mokėtoju suderinta mokėtojo pozicija bei rezoliucija.¹⁰⁸

Gavęs tokį pranešimą mokesčių mokėtojas gali kreiptis dėl greito situacijos išsprendimo (*fast track settlement*). Šios procedūros metu mokesčių administratoriui, atliekančiam auditą ir mokėtojui tariantis, nešališko mediatoriaus vaidmenį atlieka mokesčių administratoriaus apeliacijų pareigūnas. Mokesčių mokėtojui ir administratoriui pasiekus vieningą poziciją pasirašomas greito situacijos išsprendimo susitarimas, kuris užbaigia mokestinio audito procedūrą. Nepaisant to, toks susitarimas neeliminuoja mokesčių mokėtojo teisės inicijuoti mokestinį ginčą.¹⁰⁹

Kitais atvejais mokestinis auditas baigiasi trejopai:

- 1) mokėtojas tinkamai apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčius, todėl jokie pakeitimai neatliekami;
- 2) susitarimas, kai mokesčių administratorius siūlo tam tikrus pakeitimus (korekcijas), mokesčių mokėtojas sutinka su tokia audito išvada. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas pasirašo, jog

¹⁰⁶ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: pajamų patikrinimas (mokestinis auditas), teisė apskusti mokesčių administratoriaus sprendimus, prašymai grąžinti permoką (mokestį). Publication 556 (5/2008) <http://www.irs.gov/publications/p556/ar02.html> [Žiūrėta 2011-11-27]

¹⁰⁷ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: mokestinis auditas <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=219552,00.html> [Žiūrėta 2011-11-27]

¹⁰⁸ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *Notice of proposed adjustment* <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=180776,00.html> [Žiūrėta 2011-11-28]

¹⁰⁹ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *Fast Track Settlement Procedure*

šalys priėjo susitarimą ir įsipareigoja minėto susitarimo metu išdėstytas korekcijas atlikti.¹¹⁰ Mokėtojui išrašoma sąskaita, kurioje yra nurodyti papildomai paskaičiuoti mokesčiai ir delspinigiai. Šią sąskaitą apmokėjus per 10 dienų nuo jos išrašymo, delspinigiai toliau nebeskaičiuojami ir baudos neskiriamos¹¹¹;

3) mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sutarimas nėra pasiekiamas – mokesčių administratorius pasiūlo mokėtojui atlikti tam tikrus pakeitimus, mokėtojas šių pakeitimų motyvus suvokia, tačiau vykdyti mokesčių administratoriaus pasiūlymą atsisako. Tokiu atveju sekantis galimas etapas – greitoji mediacija (*fast track mediation*) arba mokestinis ginčas teismine tvarka (*appeal*).¹¹²

Greitosios mediacijos metu, mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui sprendžiant audito išvadų pagrįstumo klausimą tarpininkauja mokesčių administratoriaus apeliacijų pareigūnas, kuris veikia kaip neutrali šalis. Greitosios mediacijos procedūra negali būti pradama tais atvejais, kai susidariusi situacija niekada anksčiau nėra turėjusi precedento, kai analogiškose situacijose yra susiformavusi vienareikšmiška teismų praktika mokėtojo nenaudai, apeliacijų dėl skirtų baudų atveju, konstitucinės teisės klausimu ir pan.¹¹³ Pažymėtina, jog greitosios mediacijos metu mokesčių mokėtojas išdėsto savo argumentuotą nuomonę, gali teikti papildomus dokumentus ir įrodymus, siūlyti kviešti liudytojus ir t.t.¹¹⁴ Tokios mediacijos metu ginčas paprastai išsprendžiamas per 40 dienų, kai tuo tarpu tradicinė mokestinio ginčo procedūra trunka keletą mėnesių.¹¹⁵ Pažymėtina, jog ši procedūra gali būti taikoma tik „mažiesiems“ mokesčių mokėtojams bei individualią veiklą vykdančioms asmenims, mokėtojas taip pat turi atitikti jam keliamus depozito reikalavimus.¹¹⁶ Mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui pasiekus susitarimą, mokėtojui siunčiamas laiškas su išdėstytu susitarimu. Mokesčių mokėtojui per 30 dienų į šį laišką neatsakius (t.y. mediacijos metu rezultatų nepasiekus) mokėtojui siunčiamas pranešimas apie susidariusią nepriemoką, kuris Mokesčių teismui

¹¹⁰ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: mokestinis auditas <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=219552,00.html> [žiūrėta 2011-11-28]

¹¹¹ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: pajamų patikrinimas (mokestinis auditas), teisė apskųsti mokesčių administratoriaus sprendimus, prašymai grąžinti permoką (mokestį). Publication 556 (5/2008) <http://www.irs.gov/publications/p556/ar02.html> [žiūrėta 2011-11-30]

¹¹² Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: mokestinis auditas <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=219552,00.html> [žiūrėta 2011-11-30]

¹¹³ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: greitoji mediacija. Publication 3605 (9/2002) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf> [žiūrėta 2011-11-30]

¹¹⁴ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *fast track mediation* <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-03-41.pdf> [žiūrėta 2011-11-30]

¹¹⁵ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *fast track guidance* <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=109964,00.html> [žiūrėta 2011-11-30]

¹¹⁶ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: greitoji mediacija. Publication 3605 (9/2002) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf> [žiūrėta 2011-11-30]

gali būti apskūstas per 90 dienų, t.y. nepavykus mediacijos procedūrai mokėtojas išsaugo teisę inicijuoti mokestinį ginčą¹¹⁷

Taigi, atsižvelgiant į išdėstytą, JAV mokesčių kontrolė atliekama viena procedūra. Audito metu įgyvendinamos tiek mokesčių vengimo prevencijos, tiek bendradarbiavimo su mokesčių mokėtoju funkcijos. Tai tik patvirtina, jog viena kontrolės procedūra yra pakankama abiem šioms funkcijoms įgyvendinti. Tokia sintezė priklauso ne nuo procedūrų skaičiaus, o procedūros formalumo, jos metu taikomų metodų, mokesčių mokėtojo ir administratoriaus siekio bendradarbiauti, galimybės susitarti dėl abiem šalims priimtinos mokestinės prievolės dydžio, išklausant abiejų šalių poziciją (iki mokestinio ginčo procedūros mokėtojas gali bandyti teikti savo argumentus ir derinti poziciją net du kartus) .

Apibendrinami šią dalį galime konstatuoti, jog užsienio valstybėse pasirenkamas skirtingas mokestinės kontrolės procedūrų reglamentavimas. Airijoje bei Italijoje, kaip ir Lietuvos atveju, mokestinę kontrolę sudaro dvi skirtingo pobūdžio procedūros – švelnesnė, pasibaigianti mokesčių administratoriaus ir mokėtojo susitarimu, po kurio mokesčių mokėtojas išvengia baudos skyrimo, ir griežtesnė, labiau formalizuota, kuri grindžiama griežtu įrodymų surinkimu, jai pasibaigus ir mokesčių mokėtojui nesutinkant su priimtu sprendimu skiriamos baudos bei atsiranda galimybė inicijuoti mokestinį ginčą. Tuo tarpu JAV minėtų abiejų kontrolės procedūrų funkcijos įgyvendinamos per vieną kontrolės procedūrą, tačiau pastaroji turi pakankamai lankstumo ne tik formaliai įvertinti mokėtinus mokesčius bei jų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą, bet ir išklausyti mokėtojo poziciją bei atsižvelgus į ją priimti atitinkamą sprendimą.

¹¹⁷ Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *fast track mediation*
<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-03-41.pdf> [žiūrėta 2011-11-30]

IŠVADOS

Atsižvelgdami į magistriniame darbe aptartą mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo teisinį reglamentavimą, teismų praktiką ir teisės doktriną, taip pat užsienio valstybių patirtį vykdant mokestinės kontrolės procedūras, galime suformuluoti tokias baigiamojo darbo išvadas.

1. Nei MAĮ nei poįstatyminiai aktai nepateikia kontrolės apibrėžimo, apie kontrolę kalbama tik moksliniuose darbuose, viešuose mokesčių administratorių pasisakymuose (užsimenama, jog mokestinės kontrolės procedūros yra mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas, bet neaptariama kontrolės samprata pagal MAĮ). Kita vertus pats įstatymų leidėjas apibūdina mokestinį tyrimą kaip stebėseną, o mokestiniu patikrinimu, kaip nurodoma, jau siekiama kontroliuoti kaip mokesčių mokėtojas vykdo tam tikras pareigas. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad kontrolė pagal MAĮ - tik mokestinis patikrinimas. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad mokestiniam patikrinimui taikytini tie patys metodai, kaip ir tyrimo metu, o mokestinio tyrimo viena iš grandžių taip pat yra mokėtojo veiklos kontrolė galima teigti, kad mokestinio tyrimo procedūroje irgi yra kontrolės apraiškų.

2. Pagal MAĮ mokestinį tyrimą atlieka VMI ir Muitinė, tačiau Muitinės taisyklėse skirtingai nei VMI daug siauresne apimti reglamentuota mokestinio tyrimo atlikimo tvarka. VMI, atlikdama mokestinį tyrimą taiko tris metodus – analizę, vizitavimą, veiklos kontrolę, tuo tarpu Muitinė, atlikdama mokestinį tyrimą naudoja tik duomenų analizę. Manytume, kad šie skirtumai sąlygoti objektyvių priežasčių. Muitinė, administruodama mokesčius vadovaujasi ne tik MAĮ, bet ir Europos Bendrijos teisės aktais, reglamentuojančiais muitų administravimą. Pagal Muitinės kodekso 13 straipsnio 1 dalį, Muitinė gali atlikti visų rūšių tikrinimus, kuriuos jos nuomone, būtina atlikti, norint užtikrinti, kad būtų tinkamai taikomos Muitinės veiklos taisyklės ir kiti teisės aktai ir, kurie gali būti įvairiai susiję su mokestinėmis prievolėmis, nes pastarosios gali priklausyti nuo teisingo prekių klasifikavimo, prekių kilmės, prekių muitinio įvertinimo, muitinės procedūros reikalavimo laikymosi ir kt.

3. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas tai dvi savarankiškos mokestinės kontrolės procedūros. Mokestinis tyrimas pasižymi lankstumu, neformalumu, mokesčių mokėtojas apie jo atžvilgiu atliekamą mokestinį tyrimą gali ir nesužinoti, be to ši procedūra naudinga mokėtojui, tuo, kad yra galimybė išvengti baudų. Skirtingai nei mokestinis tyrimas, mokestinio patikrinimo procedūra yra labiau formalizuota, kiekvienas vykdomas veiksmas atsispindi patikrinimo rezultatus įforminančiame dokumente, mokėtojas paprastai raštiškai supažindinamas su atliekamais veiksmais. Atsižvelgiant į tai galima teigti, jog mokestinio tyrimo procedūros neformalumas gali būti vertinamas dvejopai – kaip leidžiantis mokesčių administratoriui lanksčiau pasiekti mokesčių mokėtojų kontrolės tikslų, iš kitos pusės tai gali tapti ir pagrindu mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimui procesu.

4. Apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokesčių mokėtojui nepranešimo galimybė MAĮ nėra numatyta, ji reglamentuota tik poįstatyminiais teisės aktais. Kaip jau buvo minėta, mokestinio patikrinimo pradėjimas bendraja prasme nėra labai palankus mokesčių mokėtojui dėl mokestinio patikrinimo sukeltamų finansinių pasekmių, nustačius, jog mokesčių mokėtojas neteisingai apskaičiavo, deklaravo ir (ar) sumokėjo atitinkamą mokestį. Todėl nepranešimas apie nustatytus trūkumus, dėl kurių pradedamas mokestinis patikrinimas, manytume, turėtų būti reglamentuotas įstatymo lygmeniu.

5. Mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūros turi ir panašumų, pavyzdžiui VMI atliekamo mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo metu naudojami tie patys metodai – analizė, vizitavimas, veiklos kontrolė (nors Muitinėje tyrimo metu gali būti naudojamas tik analizės metodas, o patikrinimo – ir vizitavimas), bet kuriuo atveju nustačius mokesčio sumokėjimo pažeidimų papildomai apskaičiuojamas mokėtinas mokestis ir delspinigiai, abiejų procedūrų trukmė neribojama konkrečiais terminais. Todėl galime daryti išvadą, jog hipotezė, teigianti, kad mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas yra viena kitą dubliuojančios procedūros, pasitvirtino iš dalies, kadangi abi procedūros gali būti atliekamos remiantis ta pačia informacija ir duomenimis, nors pasekmės mokesčių mokėtojui yra skirtingos.

6. Mokesčių mokėtojas paprastai yra suinteresuotas mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų operatyvumu, kadangi po mokestinio tyrimo ar patikrinimo paaiškėjus, kad mokėtojas visgi turėjo prievolę ankstesniu laikotarpiu sumokėti tam tikrą mokestį, per visą laikotarpį nuo įstatymu nustatyto termino sumokėti mokestį (ne nuo jo paskaičiavimo mokesčių mokėtojui pabaigus procedūras), skaičiuojami to mokesčio delspinigiai, nuo kurių nėra atleidiama sumokėjus paskaičiuotą mokestį, jei nesama MAĮ 100 straipsnyje nustatytų mokėtojo atleidimo nuo delspinigių pagrindų. Pagal turimus VMI duomenis apie atliktų mokestinių tyrimų ir patikrinimų trukmę už 2010 metų pirmą pusmetį trumpiausia mokestinio tyrimo trukmė sudarė 11 darbo dienų, ilgiausia – 39 darbo dienos, tuo tarpu trumpiausia mokestinio patikrinimo trukmė už 2010 metų pirmą pusmetį sudarė 15 darbo dienų, o ilgiausia - net 188 darbo dienas. Iš to darytina išvada, kad tiek mokesčių mokėtojui tiek pačiam mokesčių administratoriui laiko sąnaudų prasme naudingesnė mokestinio tyrimo procedūra.

7. Vertinant mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūras efektyvumo atžvilgiu, nustatant ir priskaičiuojant mokėtinas sumas į biudžetą iš VMI pateiktos 2009 - 2010 metų I pusmečio vertinimo ataskaitos matyti, kad mokestinių tyrimų metu nustatytos prieštaravimų ir neatitikimų sumos per 2009 metų I pusmetį sudarė 24.118.895 Lt, per 2010 metų I pusmetį - 36.985.435 Lt. Mokestinių patikrinimų metu priskaičiuotos ir sprendimais patvirtintos mokesčių, baudų ir delspinigių sumos per 2009 metų I ketvirtį sudarė 148.651.779 Lt, per 2010 m. I ketvirtį - 132.458.881 Lt. Įvertinus turimus

duomenis, galima daryti išvadą, kad mokesčių surinkimo į biudžetą atžvilgiu efektyvesnė mokestinio patikrinimo procedūra.

8. Aptarus trijų užsienio valstybių Airijos, Italijos ir JAV patirtį, galima daryti išvadą, jog valstybės pasirenka skirtingą mokestinės kontrolės procedūrų reglamentavimą. Štai Airijoje ir Italijoje, kaip ir Lietuvoje, mokesčių mokėtojų kontrolė įgyvendinama dviem procedūromis – viena „švelnesnė“ grįsta derybų ir bendradarbiavimo principu, kita – labiau formalizuota, orientuota į tyčinius mokestinių prievolių nevykdymo atvejus ir sukelti griežtesnes pasekmes. Tuo tarpu Jungtinėse Amerikos Valstijose egzistuoja viena procedūra, kurios metu taikomos įvairios mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo procedūros, mediacijos metodu bandoma siekti šalių sutarimo ir tik po keleto tokių bandymų šalims nepriėjus vieningo sprendimo mokėtojui naujai suformuojama mokestinė prievolė. Tai leidžia daryti išvadą, jog ir viena procedūra yra pakankama mokesčių mokėtojų kontrolės funkcijoms įgyvendinti (manytime, tai ypač svarbu tuo atveju, kai tiek švelnesnės, tiek griežtesnės procedūros metu atliekami tokie patys veiksmai ir gali būti prieinamos analogiškos išvados) – toks reglamentavimas leistų griežtesnės procedūros metu iš naujo neaprašinėti ir (ar) netikrinti švelnesnės procedūros metu nustatytų aplinkybių, o tai padidintų mokestinės kontrolės efektyvumą laiko ir ekonominių sąnaudų prasme.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Specialioji literatūra

1. Anderson R., Afox I. Business Law: Principles. Cases. Legal Environment. – Cincinnati, 1989
2. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas, Technologija 2008, p.368 - ISBN 9955-25-016-X
3. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Vadovėlis. Kaunas, 2003, p. 10. – ISBN 9955-09-815
4. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. с.189 –ISBN 5-89158-115-9
5. Katkus A. Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius, 1997. - ISBN 5-417-00749-8
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000098677&tree_id=1000007320
[žiūrėta 2011-11-05]
7. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2011, p. 736 – ISBN 978-9955-30-093-9
8. Макарова О. А. Налоговое право России. Учебник. Москва: Юристъ, 1999
9. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida.- Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. – ISBN 9986-452-79-1
10. Никулина И. В. Общая теория налогообложения. Учебное пособие. Москва, 2010
11. Nerre B. The Concept of Tax Culture: Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association. Baltimore, 2001
12. Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, ISBN 9955-19-038-8
13. Романова А. Н. Модернизация налогового контроля: (модели и методы). Москва, 2010. ISBN 978-5-16-003782
14. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Monografija. Kaunas, 2004, p. 4. ISBN 9955-09-354-4
15. Tarptautinių žodžių žodynas. Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985.
<http://www.zodziai.lt/reiksme%26word%3Dkontrole%26wid%3D10532>
16. Terra B.J.M. Wattel P.J. European Tax Law. Deventer, 2001, p. 426
17. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебное пособие: М.: БГЭУ, 2002.

Periodiniai šaltiniai

1. Dikovič O. Mokesčių nemokėjimo problema // Lietuvos ekonomikos apžvalga. 2005/1. p. 87.
2. Gaudutytė A. Mokestinis tyrimas ir patikrinimas – dvi skirtingos procedūros // Verslo žinios, 2007-08-28 Nr. 161.
3. Majauskas P. Mokesčių administravimo naujovės // Juristas. 2004, Nr. 4.
4. Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. 2009. Nr. 72.
5. Paulauskas A. VMI gali tikrinti kada ir kiek nori // Verslo žinios. 2007-08-28. Nr. 161

Norminė literatūra

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1999, Nr.: 13-308.
4. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.
5. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 371 straipsniu įstatymas // Valstybės žinios, 2010, Nr. 145-7416.
7. Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-08 įsakymu Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR0687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004 Nr. 88-3258
8. Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2010-03-08 įsakymu Nr. 1B-139 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2010, Nr. 29-1378
9. Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 80 – 2826

10. Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407 // Valstybės žinios, 2008, Nr. 68-2617
11. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projektas (Lyginamasis variantas)
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=355840&p_query=&p_tr2=
 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225324 [žiūrėta 2011-10-21]
12. Aiškinamasis raštas Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projekto
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=355841&p_query=&p_tr2=
 [žiūrėta 2011-11-03]
13. Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas Pagrindinio komiteto išvados Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 135¹ ir 135² straipsniais įstatymo projekto
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=387245&p_query=&p_tr2=
 [žiūrėta 2011-10-24]

Europos Sąjungos teisės aktai

1. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą, str. 13
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20050511:LT:PDF>
 [žiūrėta 2011-10-21]

Interneto nuorodos

1. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetinė svetainė. <http://www.vmi.lt>
2. Lietuvos Respublikos muitinės internetinė svetainė. 2010 metų veiklos ataskaita

http://www.cust.lt/mport/failai/veikla/ataskaitos/data_activity/Ataskaita_2010_002.pdf

[žiūrėta 2012-03-01]

3. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. 2008 m. rugsėjo 23 d. valstybinio audito ataskaita „Gyventojų pajamų apmokestinimas“ Nr. VA-P-60-16-16
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [žiūrėta 2011-10-21]
4. Stravinskaitė R. Mokestinis tyrimas – dar viena galimybė
http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=819&new_id=567
5. Kada atliekamas mokestinis tyrimas? // Mokesčių žinios. 2005-02-21. Nr. 8.
<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1006148> [žiūrėta 2011-04-05]
6. Kennedy Conor „The Constitutionality of Revenue Investigations“
http://www.accountingnet.ie/taxation_budget/The_Constitutionality_of_Revenue_Investigation_s.php
7. Airijos mokesčių ir muitų administratoriaus puslapis internete: mokestinio audito atlikimo principai
<http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/overview.html>
8. Airijos mokesčių ir muitų administratoriaus puslapis internete: mokestinio audito atlikimo tvarka
<http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/audit.html>
9. Airijos mokesčių ir muitų administratoriaus puslapis internete: mokestinio audito rezultatų įforminimas
<http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/finalisation.html>
10. Airijos mokesčių ir muitų administratoriaus puslapis internete: mokesčių administratoriaus kreipimasis į teismą po mokestinio audito
<http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/finalisation.html#section5-application>
11. Airijos mokesčių ir muitų administratoriaus puslapis internete: mokesčių mokėtojo teisė apskųsti audito išvadą
<http://www.revenue.ie/en/practitioner/audit-code-of-practice/finalisation.html#section6-table1>
12. Airijos mokesčių ir muitų administratoriaus puslapis internete: mokesčių mokėtojo teisė pateikti apeliacijas (Tax and duty appeals manual)
<http://www.revenue.ie/en/about/foi/s16/templates/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-40/>
13. Airijos Respublikos finansų ministerijos ataskaita apie institucijų įgaliojimus susijusius su mokesčių mokėtojų kontrolės procedūromis.

- <http://finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=1922&CatID=1&StartDate=01+January+2004>
14. Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokesčių teisės terminai
http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/glossary/index_glossary.htm
 15. Italijos Respublikos mokesčių agentūros puslapis internete: mokėtojui palankios procedūros dėl jo atžvilgiu priimtų sprendimų nepradedant mokestinio ginčo
http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/italian_taxation/how_avoid_litigations.htm
 16. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: mokestinis auditas
<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=219552,00.html>
 17. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: pajamų patikrinimas (mokestinis auditas), teisė apskusti mokesčių administratoriaus sprendimus, prašymai grąžinti permoką (mokestį). Publication 556 (5/2008)
<http://www.irs.gov/publications/p556/ar02.html>
 18. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: greitoji mediacija. Publication 3605 (9/2002) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf>
 19. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *fast track guidance*
<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=109964,00.html>
 20. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *fast track mediation*
<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-03-41.pdf>
 21. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių tarnybos puslapis internete: *Notice of proposed adjustment* <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=180776,00.html>

Teismų praktika

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000-12-06 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio" 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“
3. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2001-12-05 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-1253

4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008-02-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-163/2008
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-01-21 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-125/2009
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-04-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-547/2009 (del patikrinimo trukmės)
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-05-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-596/2009
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-03-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A³-1633/2010
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-11-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2495/2010
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-01-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-145/2011
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-01-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-175/2011
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-593/2011
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1004/2011
16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-04-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-403/2011
17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2711/2011

Barauskaitė V. Mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo santykis VMI ir Muitinės veikloje / Teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. V. Rimkus – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. –73 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išnagrinėtas dviejų mokestinės kontrolės procedūrų - mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo santykis, jų apimtis, apžvelgta kaip išibėgėjusioje praktikoje vykdomos šios procedūros, kokie teisinio reglamentavimo trūkumai pastebėti proceso eigoje, kokie kiekvienos iš jų padariniai bei svarba nustatant mokestinės nepriemokos dydį.

Pirmoje dalyje apibrėžiama mokestinės kontrolės samprata, antroje ir trečiojoje atskirai nagrinėjamos VMI ir Muitinės atliekamos mokestinio tyrimo ir patikrinimo procedūros: samprata, tikslai, pradžia, atlikimo ypatybės, rezultatų įforminimas. Ketvirtojoje dalyje nagrinėjamos mokesčių mokėtojų kontrolės procedūros lyginamuoju aspektu: apibendrinama, kuo šios procedūros viena nuo kitos skiriasi Lietuvos teisės sistemoje bei aptariamos užsienio valstybėse atliekamos mokesčių mokėtojų kontrolės procedūros, jų specifika.

Pagrindiniai žodžiai: mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas, mokestinė kontrolė, mokestinė nepriemoka.

Barauskaitė V. Relation between tax investigation and tax check in operation of the State tax inspectorate and customs /Master's Work in Law. Supervisor doc. dr. V. Rimkus – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012. – 73 p.

ANOTATION

Master's thesis analyses relation between two fiscal control procedures: tax investigation and tax check, their size, reviews how these procedures are carried out in a run-in practice, what legal regulation deficiencies are observed during the process, what are the effects of each as well as importance in determining the amount of tax arrears.

The first part defines the concept of fiscal control, the second and the third parts separately analyze the tax investigation and tax check procedures performed by tax inspectorate and customhouse: concept, objectives, beginning, performance characteristics, and results registration.

The fourth part deals with the taxpayer control procedures from comparative perspective: it gives summary of the differences between these procedures in the Lithuanian legal system as well as description of the taxpayers control procedures and their specificity in the foreign countries.

The keywords: tax investigation, tax check, fiscal control, tax arrears.

Barauskaitė V. Mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo santykis VMI ir Muitinės veikloje / Teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. V.Rimkus – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. – 73 p.

SANTRAUKA

Lietuvoje mokesčių mokėtojų kontrolės samprata apima dvi skirtingas procedūras – mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą. Ryškiausiai šios procedūros išsiskiria per savo tikslus: mokestinio tyrimo tikslas – per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį nustatyti mokestinių prievolių nevykdymo ar netinkamo vykdymo riziką mokesčių mokėtojų veikloje, nurodyti mokesčių mokėtojams atsiradusius trūkumus ir netikslumus bei suteikti galimybę šias spragas ištaisyti; mokestinis patikrinimas – griežtesnė priemonė, labiau orientuota į tyčinių mokesčių įstatymų pažeidimų nustatymą. Tuo tarpu, kai mokestinio tyrimo metu nevengiama šalių bendravimo telefonu ar mokėtojui apie atliekamą tyrimą apskirtai gali būti nepranešta, patikrinimo procedūra labiau formalizuota, apie jos pradžią ir atliekamus veiksmus mokėtojas supažindinamas raštiškai. Skirtingos šių procedūrų pasekmės. Mokestinio tyrimo metu, nustačius tam tikrų trūkumų ar prieštaravimų, mokėtojas gauna pranešimą apie mokestinį tyrimą, kuriame pateiktos išvados ir pasiūlymai mokėtojui vykdyti neprivalomi. Dėl šios priežasties tyrimo rezultatai savarankišku skundu negali būti skundžiami teismui. Tuo tarpu mokestinio patikrinimo metu, nustačius mokesčių teisės aktų pažeidimų surašomas patikrinimo aktas, tvirtinamas sprendimu, pastaruoju suformuojama mokestinė prievolė – nurodoma papildomai paskaičiuotų mokesčių, delspinigių suma bei paskirta bauda. Nepaisant to, procedūros turi ir tam tikrų panašumų – visų pirma, Valstybinei mokesčių inspekcijai, vykdant tiek tyrimą, tiek patikrinimą naudojami tie patys metodai, analogiškos mokesčių administratoriaus teisės renkant informaciją, todėl laikytina, kad gali būti daromos ir analogiškos išvados (Muitinės atliekamo mokestinio patikrinimo metu gali būti naudojama daugiau metodų nei tyrime); abiejų procedūrų trukmė nėra apibrėžta, ribojama tik atlikimu per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Toks reglamentavimas gali būti vertinamas kaip privalumas – pradinėje stadijoje siekiama su mokesčių mokėtoju susitarti geranoriškai, o nepavykus siekiama surinkti daugiau aplinkybių formalesne tvarka atliekant patikrinimą t.y. mokėtojui suteikiama galimybė pagrįsti savo poziciją ir būti išklaustyta. Tačiau išvelgiama ir tokio reglamentavimo trūkumų – mokesčių administratoriui abiejų procedūrų metu, turint vienodas galimybes surinkti informaciją, mokestinio patikrinimo veiksmai iki prievolės suformavimo tam tikra prasme tampa pertekline stadija, todėl svarstyтина šių procedūrų pertvarka, siekiant, kad mokesčių administratoriaus atliekami veiksmai nebūtų dubliuojami.

Barauskaitė V. Relation between tax investigation and tax check in operation of the State tax inspectorate and customs /Master's Work in Law. Supervisor doc. dr. V. Rimkus – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012. – 73 p.

SUMMARY

The definition of tax payers control in Lithuania includes two different procedures – tax investigation and tax check. The main difference is seen analysing aims of these procedures – the aim of the tax investigation is to define the risk of tax avoidance or not proper execution of tax obligations in possibly shortest time, to show the mistakes of executing for the tax payer, expecting the benevolent behaviour from the both sides – tax payer and tax administrator. The tax audit is a clampdown, emerged for deliberate tax laws infringement. During the tax investigation communication between tax administrator and tax payer is less official: some details can be discussed by telephone or tax payer can even not to know about actions taken against him, if tax administrator thinks no documents or information is needed from tax payer. Meanwhile, tax audit is more formalised, the procedure is based on written documents, tax payer should necessary be informed about the beginning and main actions of tax administrator. Particularly differ the consequences of the procedures. Tax administrator's conclusions stated on the announcement about accomplished tax research are not binding, tax payer can give his own position on considered case and tax administrator can admit the way of tax assess as proper execution of tax laws (if in the announcement was said that some mistakes had been made); the announcement cannot be plead to the court. After the tax audit a statement of audit is drawing up. After its consolidation by the decision the tax obligation is formed – defining additional sums of tax, penalty and a fine. On the other hand, procedures have some similarities. First of all, during the tax research and tax audit accomplished by the State tax inspectorate, the same methods are taken, tax administrator has similar rights collecting the information, so the same conclusions can be done (when the Customs takes action, during tax audit can be taken wider spectre of methods than during the tax research); the duration of both procedures is not precise. Such reglamentation can be considered as an advantage – at the first stage benevolent behaviour between tax payer and tax administrator is preferred and if this not works, tax administrator takes action to find all formal documents and other evidence proving his own position. On the other hand, it can be considered as disadvantage – procedures are duplicating each other, last longer and cost more expensive, than it would last taking only one of them.

PRIEDAI

1 priedas. Darbe vartojamų sąvokų reikšmės

Mokesčių administravimas – mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas.

Mokesčių administratorius – už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje.

Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Mokesčių administravimo 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).

Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesťį, laiku sumokėti mokesťį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.

Kompleksinis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokėtojo mokamų mokesčių, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

Teminis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) Valstybinės mokesčių inspekcijos, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

Operatyvus patikrinimas – įstatymuose bei poįstatyminiuose teisės aktuose nustatytų atskirų mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas.

Supaprastintas mokestinis patikrinimas – muitinės atliekamas patikrinimas dėl asmens muitinės deklaracijoje pateiktų duomenų, su importo arba eksporto operacijomis susijusių prekybos dokumentų ir duomenų tikslumo, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus taikant muitinės sankcionuotų veiksmų (muitinės procedūrų) atlikimo tvarką reglamentuojančias nuostatas.

Tikslinis muitinis patikrinimas - patikrinimas atliekamas teritorinės muitinės patalpose (įskaitant vizitavimą tam tikroje su muitinės priežiūra susijusioje vietoje) ir (arba) asmens buveinėje pagal tiesiogines nuolatines darbo funkcijas ar asmens iniciatyva. Jis atliekamas siekiant nustatyti asmens gebėjimus vykdyti numatomus ir (arba) jau prisiimtus įsipareigojimus muitinei, kontroliuojant

draudimų ir apribojimų taikymą, prekių kilmę, kiekį, klasifikavimo teisingumą bei kitas rizikos sritis, nesusijusias su mokestine prievole.

Trūkumas ir/ar prieštaravimas – tai dėl klaidos atsiradęs neatitikimas tarp mokėtojo turimų, mokesčių administratoriui pateiktų ir/ar jo turimų, įskaitant gautus iš trečiųjų šaltinių, duomenų ir/ar informacijos.

Mokėtojo veiklos analizė – tai mokesčių administratoriaus vykdoma detali apie konkretų mokėtoją turimų ir/arba papildomai surinktų bei paties mokėtojo pateiktų duomenų analizė ir/arba dokumentų įvertinimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

Mokėtojo vizitavimas – tai mokėtojo, jo veiklos vykdymo vietos lankymas ir/ar stebėjimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės tikslais.

2 priedas. Mokestinio tyrimo atlikimo skirtumai VMI ir Muitinėje

Mokestinio tyrimo atlikimo skirtumai		
	VMI	Muitinėje
Trūkumų ir prieštaravimų samprata	Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse neapibrėžiama, tačiau mokesčių administratoriaus atstovai publikacijose nurodo, kad prieštaravimai ir trūkumai suprantami kaip mokesčių mokėtojo klaidos.	Muitinės mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 2 p.: Trūkumas - nepakankamas (klaidingas) informacijos kiekis muitinės deklaracijoje ar kituose dokumentuose, reikalingas prekių išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai įforminti. Prieštaravimas - duomenų muitinės deklaracijoje neatitikimas duomenims, esantiems su muitinės deklaracija pateiktuose dokumentuose, taip pat duomenų neatitikimas skirtinguose su muitinės deklaracija pateiktuose dokumentuose.
Tyrimo atlikimo metodai	Analizė, vizitavimas, veiklos kontrolė: Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 3, 8, 13, 28, 37 p.	Muitinės mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės atskirų metodų nenumato; 5 p. nurodyta, jog tyrimo metu muitinės pareigūnas atlieka informacijos apie deklaruotas prekes, apskaičiuotus mokesčius, esančios su prekių išleidimu į laisvą apyvartą susijusios integruotos muitinės informacinės sistemos duomenų bazėse bei rašytiniuose muitinės dokumentuose, <i>analizę</i> .
Atlikto tyrimo įforminimas	Tyrimo ataskaita – vidinis dokumentas, forminamas visuomet atlikus tyrimą (Taisyklių 26 p.). Jei mokėtojas buvo informuotas apie tyrimą, apie jo baigtį surašomas pranešimas	Nenustačius trūkumų tyrimas registruojamas Muitinės departamento generalinio direktoriaus nustatyta tvarka. Nustačius trūkumų mokėtojas apie atliktą tyrimą informuojamas žodžiu arba raštu.
Mokesčių mokėtojo neinformavimas apie nustatytus trūkumus ar prieštaravimus	Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 p.: tyrimo metu siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokėtojui neteikiamas ir per objektyviai įmanomą laikotarpį, atsižvelgiant į taikomus atrankos patikrinimams prioritetus, turi būti pradedamas mokestinis patikrinimas, kai:	Muitinės mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 13 ¹ p.: jeigu mokestinio tyrimo metu nustatomi trūkumai ir (arba) prieštaravimai, tačiau yra pagrįstos rizikos, kad asmuo gali paslėpti ar sunaikinti dokumentus ir (arba) duomenis, reikalingus mokestinio patikrinimo atlikimui, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių

2 priedo tęsinys

Mokestinio tyrimo atlikimo skirtumai		
	VMI	Muitinėje
	<p>1. 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;</p> <p>2. kyla įtarimas (mokesčių administratorius turi informacijos / duomenų / aktų), 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;</p> <p>3. prieš tai atlikto mokestinio tyrimo metu mokėtoju buvo pasiūlyta pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, tačiau vėliau mokėtojas, patikslinęs deklaraciją, pakartotinai nurodė tuos pačius duomenis ar jų dalį;</p> <p>4. 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;</p> <p>5. identifikuojami mokesčių vengimo požymiai, kai mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryti siekiant mokestinės naudos;</p> <p>6. nustatomas mokesčių įstatymų pažeidimų pakartotinumas, t.y., kai įtariami mokesčių įstatymų pažeidimai,</p>	<p>mokestinis patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas pasunkėtų, apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir (arba) prieštaravimus asmuo neinformuojamas nei žodžiu, nei rašytiniu pranešimu, o nedelsiant pradedamas mokestinis patikrinimas – nuostata sutampa su MAĮ 121 str. 3 d., todėl laikytina, jog šiuo atveju mokėtojas neinformuojamas ir apie patikrinimo pradžią.</p>

2 priedo tęsinys kitame puslapyje

2 priedo tęsinys

Mokestinio tyrimo atlikimo skirtumai		
	VMI	Muitinėje
	<p>analogiški nustatytiems ankstesnio mokėtojo mokestinio tyrimo / mokestinio patikrinimo metu.</p> <p>Pažymėtina, jog šis reglamentavimas yra platesnis nei nustatytas MAĮ</p> <p>Taisyklių 18 punkte nurodyta, jog 11 punkte pateiktais 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 d. nustatytus atvejus, kai pradedamas faktinis mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas be pranešimo apie pavidimo atlikti mokestinį patikrinimą išrašymo.</p>	

3 priedas. Mokestinio patikrinimo atlikimo skirtumai VMI ir Muitinėje

Mokestinio patikrinimo atlikimo skirtumai		
	VMI	Muitinėje
Patikrinimo rūšys	Kompleksinis, teminis, operatyvus	Kompleksinis, teminis, supaprastintas, tikslinis ir operatyvus
Patikrinimo trukmė	Objektyvus įmanomas kuo trumpesnis patikrinimo atlikimo terminas nėra oficialiai nustatytas, tačiau su Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėmis patvirtintas rekomenduotinas vieno mokestinio patikrinimo atlikimo laikas.	Objektyvų patikrinimo atlikimo terminą nustato teritorinės muitinės atsakingo struktūrinio padalinio viršininkas ar jo įgaliotas asmuo (Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių 19 p.)
Patikrinimo sustabdymo terminų ribos	Jei iš užsienio valstybių įstaigų ir institucijų atsakymo negaunama per 6 mėnesius, sustabdytasis mokestinis patikrinimas turi būti tęsiamas, išskyrus atvejus, kai, vadovaujantis protingumo kriterijumi, tęsti mokestinį patikrinimą yra netikslinga (pvz., yra gautas užsienio valstybių įstaigų ir institucijų tarpinis atsakymas).	Pradėto patikrinimo sustabdymas, kurio metu patikrinimas teritorinės muitinės patalpose ar asmens buveinėje faktiškai neatliekamas, negali trukti ilgiau nei 12 mėnesių nuo sustabdymo pradžios (Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių 25 p.)
Patikrinimo nutraukimo sąlygos	Mokestinio patikrinimo atlikimo taisyklių 37 ¹ p.: kai yra išrašytas pavedimas tikrinti, tačiau dėl objektyvių priežasčių faktinis mokestinis patikrinimas dar nepradėtas (pvz., neįmanoma surasti to mokėtojo ir yra tai patvirtinantys dokumentai (iš atitinkamų valstybės institucijų/mokesčių administratorių gauti dokumentai, patvirtinantys mokėtojo išvykimo į užsienį, jo buvimo užsienyje, bausmės atlikimo įkalinimo įstaigoje faktą, arba gauti atsakymai, kad tikrintino mokėtojo vadovų, atsakingų darbuotojų ar akcininkų neįmanoma surasti, arba kad buvo imtasi visų priemonių surasti mokėtoją) arba aktyvus mokestinis patikrinimas yra pradėtas, tačiau dėl tam tikrų aplinkybių negali būti tęsiamas ir/ar užbaigtas (pvz., dėl teismo sprendimo/nutarties), tai mokestinis patikrinimas gali būti nutraukiamas.	Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių 26 p.: kai pagal parengtą ir pasirašytą pavedimą numatyto patikrinimo negalima pradėti arba pradėto patikrinimo negalima tęsti ir nustatyta tvarka užbaigti, patikrinimas gali būti nutraukiamas tik tuo atveju, jeigu nėra galimybės surasti tikrinamą asmenį ir (arba) jo buveinę ir: 26.1. yra atitinkamų valstybės institucijų ar kitų muitinės įstaigų dokumentai (atsakymai), patvirtinantys faktą, kad numatyto tikrinti asmens atstovai (savininkai, vadovai, atsakingi darbuotojai, akcininkai ir pan.) nerasti ir visos priemonės jų suradimui išnaudotos; arba 26.2. yra atitinkamų valstybės institucijų dokumentai (teismo sprendimai, nutartys), patvirtinantys faktą apie numatyto tikrinti asmens atstovų išvykimą į užsienį ar jų buvimą užsienyje, bausmės atlikimą įkalinimo įstaigoje ir pan.

3 priedo tęsinys

Galimybė kreiptis į kitas institucijas su prašymus surinkti papildomą informaciją	VMI patikrinimus atlieka pati, neturi galimybės kreiptis į kitas institucijas dėl papildomos medžiagos surinkimo inkorporuojant tokio specialaus prašymo vykdymo metu gautą informaciją į patikrinimo aktą. Nebent informaciją apie patikrinimo metu nustatytas aplinkybes gali perduoti kitiems subjektams (prokuratūrai, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybai ir pan.) ir šių institucijų atliktų tyrimų išvadomis remtis patikrinimo metu, tačiau tai būtų daroma mokestinio patikrinimo sustabdymo sąskaita, kas dėl ilgos greičiausiai būtų laikoma neprotingai ilgu mokestinio patikrinimo atlikimu. Pavyzdžiui, LVAT 2011-10-27 nutartyje adm. byloje Nr. A ⁴⁴² -2711/2011 pažymėjo, jog mokesčių administratorius laukdamas, kol bus atliktas tyrimas kitose institucijose praleido mokesčio apskaičiavimo senaties terminą.	Jei tikrinamas asmuo nevykdo teisėtų tikrintojo nurodymų arba kai vykdomo patikrinimo metu reikia atlikti tam tikrus veiksmus, kurių tikrintojas pagal galiojančias teisės aktų nuostatas atlikti negali (asmens apžiūra, krata ir pan.), tikrintojo teikimu teritorinė muitinė arba Muitinės departamentas gali kreiptis į Muitinės kriminalinę tarnybą (jos teritorinius skyrius) ar kitą kontroliuojančią instituciją su prašymu padėti jam įgyvendinti savo teises ar tinkamai atlikti funkcijas.
Rezultatų įforminimas	Kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Surašius patikrinimo aktą mokėtojas turi teisę teikti pastabas dėl šio akto per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 35 dienas nuo patikrinimo akto įteikimo mokėtoju dienoms. Jei mokėtojas pateikia rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 30 dienų nuo tos dienos, kai mokesčių administratorius šias pastabas gavo. Kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma. Patikrinimo pažyma taip pat patvirtinami likviduoto arba mirusio mokėtojo veiklos patikrinimo rezultatai Patikrinimo pažyma turi būti surašyta ne vėliau kaip per 5 dienas po patikrinimo akto įteikimo mokėtoju dienoms.	Patikrinimo ataskaita (MAĮ 133 ¹ str.), kuri tvirtinama nedelsiant (pateikiama tvirtinimui ne vėliau kaip tą pačią dieną, kada patikrinimo ataskaita buvo surašyta) (Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių 73 p.). Galimybės mokėtoju pateikti pastabas dėl patikrinimo ataskaitos MAĮ ir minėtos taisyklės nenumato.