

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

**GIEDRIUS JUODĖNAS**  
FINANSŲ TEISĖS STUDIJŲ PROGRAMA

**MOKESTINIŲ NEPRIEMOKŲ IŠIEŠKOJIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė –  
Doc. Dr. E. Smalakienė

**Vilnius**  
**2006**

## TURINYS

|                                                                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Ivadas</b> .....                                                                                            | <b>3</b>  |
| <b>1. Mokestinės nepriemokos samprata</b> .....                                                                | <b>6</b>  |
| 1.1. Mokestinės nepriemokos sąvokos teisinė analizė .....                                                      | 6         |
| 1.2. Mokestinės nepriemokos atsiradimo ir pasibaigimo momentas .....                                           | 8         |
| 1.3. Mokestinių nepriemokų rūšys .....                                                                         | 11        |
| <b>2. Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai</b> .....                                                | <b>16</b> |
| 2.1. Delspinigiai .....                                                                                        | 16        |
| 2.2. Turto areštas .....                                                                                       | 21        |
| 2.3. Nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš<br>mokesčių mokėtojo sąskaitų ..... | 24        |
| 2.4. Įkeitimas ar hipoteka .....                                                                               | 30        |
| 2.5. Laidavimas ar garantija .....                                                                             | 33        |
| <b>3. Mokestinių nepriemokų išieškojimo procesas</b> .....                                                     | <b>37</b> |
| 3.1. Raginimas bei priminimas .....                                                                            | 38        |
| 3.1.1. Raginimo įteikimo atvejai .....                                                                         | 39        |
| 3.1.2. Atvejai, kada raginimas nesiunčiamas .....                                                              | 41        |
| 3.1.3. Raginimo siuntimo ir nesiuntimo atvejų problematika .....                                               | 42        |
| 3.1.4. Raginimo parengimas ir įteikimas skolininkui .....                                                      | 44        |
| 3.1.5. Priminimas .....                                                                                        | 48        |
| 3.2. Apsilankymas pas skolininką .....                                                                         | 49        |
| 3.3. Išieškojimas iš skolininko banko sąskaitose esančių lėšų .....                                            | 53        |
| 3.4. Išieškojimas iš skolininko turto .....                                                                    | 57        |
| <b>Išvados</b> .....                                                                                           | <b>61</b> |
| <b>Rekomendacijos ir pasiūlymai</b> .....                                                                      | <b>64</b> |
| <b>Literatūros sąrašas</b> .....                                                                               | <b>66</b> |
| <b>Santrauka</b> .....                                                                                         | <b>69</b> |
| <b>Summary</b> .....                                                                                           | <b>70</b> |
| <b>Priedai</b> .....                                                                                           | <b>71</b> |

## IVADAS

Mokesčiai yra nuo seniausių laikų žinomas vienas svarbiausių valstybės finansinių šaltinių, kuris sudaro pagrindą pačios valstybės gyvavimui, yra pagrindinis valstybės institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis.

1990 m. atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, kartu formuojasi, nors ir nuolat keičiama bei kritikuojama, šalies mokesčių sistema. Per nepriklausomybės metus priimta daug mokesčių įstatymų, kitų teisės aktų, daug jų keista ir tobulinta, tai rodo, kad mokesčių teisinis reguliavimas yra viena aktualiausių teisinio reguliavimo sričių. Tai lemia rinkos ekonomikos santykių įsitvirtinimas, užsienio kapitalo judėjimas, taip pat Lietuvos integracija į Europos Sąjungą, kuomet Lietuva Europos Bendrijos sutarties pagrindu perleido dalį savo suverenių galių Europos Sąjungai. Viena iš sričių, kurią Europos Sąjunga reguliuoja viršnacionaliniu lygiu yra apmokestinimo politika.

Mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai, susiklostantys tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų. Juose dominuoja imperatyvus reguliavimo metodas, pasireiškiantis mokesčių mokėtojų pavaldumu valstybės vykdomosios valdžios institucijoms. Mokesčių administratoriui pavesta užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai pareigą apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius vykdytų pagal teisės aktų reikalavimus. Baigiamojo darbo temai aktualūs visi mokesčių administratoriaus turimi įgaliojimai ir veiksmai, taikomi įgyvendinant vieną pagrindinių funkcijų – užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti. Tokį mokesčių administratoriaus veiklos uždavinį įtvirtina Mokesčių administravimo įstatymas<sup>1</sup>.

Vokiečių mokslininkas B. Nerre suformulavo terminą “mokesčių moralė”, kuri sietina su asmens noru mokėti mokesčius, pareigos bendruomenei bei valstybei jausmu. Realybėje neretai asmenys, atitinkamu mokesčio įstatymu pripažįstami mokesčio mokėtojais, ir todėl turintys pareigą teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokestį, įvairiausiais būdais siekia išvengti mokesčio mokėjimo, tuo “apgindami” savo tariamas nuosavybės teises nuo valdininkų. Dėl šios esminės priežasties nepakanka vien įstatymiškai reglamentuoti mokesčių mokėtojo pareigas, šių pareigų įvykdymas turi būti užtikrintas valstybės prievarta.

Šios valstybės prievartos panaudojimas mokesčių administravimo procese pasireiškia mokesčių administratoriaus teisėmis taikyti mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones, tiek mokestinių nepriemokų priverstinio išieškojimo priemones įgyvendinant minėtą mokesčių sumokėjimo į biudžetą užtikrinimo uždavinį. Kita vertus valstybės prievartos mokestiniuose teisiniuose santykiuose panaudojimas turi būti tinkamai bei aiškiai reglamentuotas, kad būtų tinkamai užtikrintos mokesčių mokėtojų teisės bei nebūtų vietos interpretacijoms bei piktnaudžiavimui.

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 19 str.

**Baigiamojo darbo temos aktualumas** – pasižymi būtinybe išsamiai išnagrinėti mokesčių administratoriaus taikomos valstybės prievartos panaudojimo atvejus bei tvarką, siekiant nustatyti, ar ši prievarta efektyviai užtikrina mokesčių surinkimą bei ar nesudaro prielaidų mokesčių mokėtojų teisių pažeidimams. Atkreiptinas dėmesys, kad šiai temai gana mažai dėmesio skiriama mokslinėje literatūroje, nors mokestinių nepriemokų išieškojimas yra labai svarbi mokesčių administravimo dalis.

**Baigiamojo darbo tyrimo hipotezė** – šiandieninis mokesčių administravimo teisinis reguliavimas mokestinės prievolės užtikrinimo bei mokestinės nepriemokos išieškojimo srityje sudaro nemažai prielaidų galimiems mokesčių mokėtojų teisių pažeidimams bei mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimams jam suteiktomis valstybės prievartos priemonėmis.

**Baigiamojo darbo tyrimo objektas** – mokesčių administratoriaus mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių bei mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo priemonių reglamentavimas Lietuvoje: samprata, taikymo pagrindai, procedūra, jų praktinio taikymo problemos.

**Baigiamojo darbo tyrimo dalykas** – Lietuvos mokesčių teisės įstatyminė bazė (pagrindė nagrinėtas Mokesčių administravimo įstatymas) bei poįstatyminiai teisės aktai, kuriuose įtvirtintos šių procedūrų taikymo taisyklės, norminių teisės aktų taikymo praktika, mokslinė literatūra. Taip pat lyginamuoju aspektu tirta civilinį procesą reglamentuojančios teisės normos bei jų taikymo praktika.

**Baigiamojo darbo tikslas** – išanalizuoti ir įvertinti Lietuvoje nustatytą mokesčių administratoriaus naudojamų mokesčių sumokėjimo užtikrinimo priemonių reglamentavimą.

**Baigiamojo darbo uždaviniai:**

- apibrėžti mokestinės prievolės bei mokestinės nepriemokos institutų sampratą;
- išnagrinėti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinančių priemonių taikymą reglamentuojančias normas, šių priemonių praktinio taikymo problemas;
- išnagrinėti mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo tvarką bei procedūras, praktines taikymo problemas;
- pateikti nagrinėjamų problemų galimus sprendimų variantus, pateikti pasiūlymus, teisinę analizę.

Šiame darbe analizuojamas bendrasis mokesčių administravimo procesas, o būtent su mokesčių sumokėjimo užtikrinimu ir nepriemokų išieškojimu susiję procedūros. Darbe nebuvo tirta išimtis iš bendrųjų taisyklių nustatantys atitinkamų mokesčių įstatymai, kadangi kiekvieno mokesčio įstatymo analizė būtų pernelyg platus užmojis gana siaurai magistro baigiamojo darbo apimčiai. Taip pat nenagrinėta muitinės administruojamų mokesčių nepriemokų išieškojimo specifika, kadangi muitinės veikla reikalauja atskiro tyrimo.

**Baigiamojo darbo metodai.** Mokslinio tyrimo procese panaudoti analizės, lyginamosios analizės, apibendrinimo, statistikos metodai. Lyginamosios analizės metodu lyginant mokesčių administratoriaus vykdomo priverstinio mokesčių nepriemokų išieškojimo bei antstolių vykdomo išieškojimo civiliniame procese reglamentavimą leidžia gana detalai išsiaiškinti abiejų lyginamų procedūrų ypatumus, nustatyti jų privalumus bei trūkumus, identifikuoti problemas, pamėginti rasti šių problemų sprendimų variantus.

**Baigiamojo darbo tyrimo šaltiniai.** Atliekant tyrimą remtasi Lietuvos bei užsienio autorių darbais, Lietuvos Respublikos įstatymais, juos lydimaisiais poįstatyminiais teisės aktais. Kadangi lietuvių kalba teisinės literatūros nagrinėjama tema praktiškai nėra, daugiausiai vadovautasi normine medžiaga. Tam tikrų problemų sukelia Mokesčių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijos, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76, kadangi šios instrukcijos nuostatos yra parengtos pagal senesnės redakcijos Mokesčių administravimo įstatymą, todėl kai kurios instrukcijos nuostatos neatitinka naujosios šio įstatymo redakcijos nuostatų.

**Baigiamojo darbo struktūra.** Magistro baigiamojo darbo struktūrą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados bei rekomendacijos ir pasiūlymai, literatūros sąrašas, santrauka lietuvių bei anglų kalbomis, taip pat priedai.

## MOKESTINĖS NEPRIEMOKOS SAMPRATA

### 1.1. Mokestinės nepriemokos sąvokos teisinė analizė.

Analizuojant mokesčių teisėje susiklostančius teisinius santykius, atsirandančius apskaičiuojant, deklaruojant bei sumokant mokesčius, būtina išsamiai išsiaiškinti bei aptarti teisinę situaciją, kai mokestis apskaičiuojamas bei sumokamas neteisingai arba jį mokėti yra vengiama. Tokiu atveju tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susiklosto neteisingai sumokėtų ar nesumokėtų mokesčių išieškojimo teisiniai santykiai, kuriuose mokesčių administratorius turi įgaliojimus taikyti valstybės prievartą mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Neteisingo mokesčio apskaičiavimo bei sumokėjimo ar nesumokėjimo teisinė situacija vadinama *mokestine nepriemoka*.

Mokesčių administravimo įstatymas nustato tokią mokestinės nepriemokos sąvoką: „*mokestinė nepriemoka* – mokesčio nepriemoka ir mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimosios teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos”<sup>2</sup>.

Išanalizuokime šią sąvoką nuosekliai. Mokestinės nepriemokos sąvoka siejasi su mokesčio nepriemokos, mokesčio mokėtojo, mokesčio įstatymo, mokesčio bei su juo susijusių sumų sąvokomis. Išsiaiškinkime šių sąvokų reikšmes.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 7, 9, 15, 23 bei 25 dalys įtvirtina mus dominančias sąvokas:

- „*mokesčio įstatymas*” – Lietuvos Respublikos įstatymas, nustatantis Mokesčių administravimo Įstatymo 13 straipsnyje nurodytą mokestį, Mokesčių administravimo įstatymas, Muitinės įstatymas, taip pat Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis arba Bendrijos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus (7 p.);
- „*mokesčio mokėtojas*” – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį (15 p.);
- „*mokestis*” – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei (23 p.);
- „*mokesčio nepriemoka*” – mokesčio mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimosios teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma (9 p.);
- „*su mokesčiu susijusios sumos*” – įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos, mokamos pagal mokestinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigiai (25 p.).

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 17 d.

Į mokesčio mokėtojo sąvoką taip pat patenka ir tam tikruose mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir sumokėti jį į biudžetą turintis asmuo – „mokestį išskaičiuojantis asmuo“<sup>3</sup>.

Taigi, tam tikri Lietuvos Respublikos bei Europos Bendrijos teisės<sup>4</sup> aktai numato asmenims tam tikras pinigines prievoles valstybei – mokesčius. Asmuo, tiek fizinis, tiek juridinis, kuriam adresuota ši prievolė yra mokesčių mokėtojas. Šis asmuo turi ne tik įvykdyti mokesčių įstatymuose nustatytas prievoles, bet ir įvykdyti jas tinkamai bei nustatytu laiku. Jeigu mokesčių mokėtojas apskaičiuoja bei sumoka mokestį pažeisdamas mokesčių teisės aktų reikalavimus, t.y. neteisingai apskaičiuoja ar ne laiku sumoka mokestį, arba visai jo nesumoka, „įsijungia“ įvairūs šiuose teisės aktuose nustatyti saugikliai, tokie, kaip delspinigių už nesumokėtą mokesčio sumą skaičiavimas, patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas bei sumokėtas mokestis vykdymas, kurio metu nustačius pažeidimų gali būti skiriamos baudos, areštuojamas mokesčio mokėtojo turtas bei taikomos kitokios priverstinio išieškojimo procedūros. Tokiu būdu šalia nesumokėtos mokesčio sumos atsiranda su šiuo mokesčiu susijusios sumos, kurios kartu su šia mokesčio nepriemoka ir sudaro mokestinę nepriemoką.

Taigi, sistemiškai aiškinant, mokestinė nepriemoka yra mokesčių prievoles nustatančių teisės aktų įpareigoto asmens šių prievolių neįvykdymas arba netinkamas įvykdymas, užtraukiantis papildomą prievolę sumokėti su pirminės prievolės neįvykdymu susijusius delspinigius, baudas, kitas sumas, išreikštas konkrečia suma.

Aiškinant mokestinės nepriemokos sąvoką lingvistiniu požiūriu, nepriemoka – tai laiku neįmokėtų mokesčių dalis<sup>5</sup>. Matematinio požiūriu – tai lėšų suma, susidedanti iš nesumokėto mokesčio bei su jo nesumokėjimu susijusių baudų, delspinigių, kitų susijusių sumų.

Iškyla būtinybė paminėti dar vieną – mokestinės prievolės sąvoką.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 18 dalyje nustatyta tokia mokestinės prievolės sąvoka: „*mokestinė prievolė* – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu“<sup>6</sup>.

Mokestinės prievolės sąvoka apima tinkamą mokesčio mokėtojo pareigų vykdymą tiek apskaičiuojant mokestį, tiek laiku ir tinkamai jį sumokant, tiek ir jų nesumokėjus – pareigą sumokėti su mokesčiu susijusias sumas bei vykdyti kitas susijusias pareigas. Mokestinės prievolės sąvoka yra platesnė nei mokestinės nepriemokos sąvoka, mokestinė nepriemoka patenka į mokestinės prievolės definiciją. Mokestinė prievolė mokesčių mokėtojui atsiranda nuo jo tapimo mokesčių mokėtoju momento, o mokesčių nepriemoka – tik nesumokėjus tam tikrų

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 16 dalis.

<sup>4</sup> Europos Bendrijos muitinės kodeksas nustatytas Europos Tarybos 1992 10 12 reglamentu Nr. 2913/92.

<sup>5</sup> Keinys S. (vyr. red.). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. 4-asis leid. Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas. Vilnius. 2000.

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 18 dalis.

mokesčio sumų. Atsiradus mokestinei nepriemokai, mokestinė prievolė neišnyksta, o tęsiasi iki pat jos įvykdymo arba nutūkimo, tačiau pasibaigus mokestinei nepriemokai, pasibaigia ir prievolė, bei atvirkščiai, pasibaigus prievolei, nebelieka ir nepriemokos.

Mokestinė prievolė yra svarbiausia konstitucinė mokesčių mokėtojų bei mokesčius išskaičiuojančių asmenų pareiga<sup>7</sup>. Mokestinės prievolės sąvoka įvardija mokesčių mokėtojo pareigą valstybei, o ne tam tikrą sumą, kurios jis nesumokėjo. Todėl šią sąvoką taip pat naudosime šiame darbe neatsiejamai nuo mokestinės nepriemokos sąvokos.

Taigi, pagal mokestinės prievolės apimtį, galime sąlyginai suformuluoti tokias mokestinės prievolės sąvokas:

*Mokestinė prievolė plačiąja prasme* – tai mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesčius, laiku ir tinkamai juos mokėti, taip pat laiku ir tinkamai sumokėti su mokesčiais susijusias sumas, taip pat vykdyti su šiomis pareigomis susijusias pareigas, nustatytas mokesčių įstatymuose.

*Mokestinė prievolė siaurąja prasme* – tai mokesčių mokėtojo pareiga susijusi išimtinai su mokesčio bei su juo susijusių sumų sumokėjimu į biudžetą. Šia prasme mokestinė prievolė yra artima mokestinei nepriemokai. Tačiau šios sąvokos netapačios, kadangi mokestinė prievolė sumokėti tam tikrą mokestį gali būti įvykdyta laiku ir tinkamai, tuomet mokestinės nepriemokos santykių, susijusių su mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstiniu išieškojimu, nekyla.

Kadangi šiame darbe kalbėsime apie mokesčių sumokėjimo užtikrinimo bei išieškojimo priemones, o ne apie mokesčių tinkamą apskaičiavimą, mokestinės prievolės sąvoką vartosime siaurąja prasme.

Mokestinės prievolės bei mokestinės nepriemokos sąvokų santykį taip pat charakterizuoja mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinantys būdai bei mokestinės nepriemokos išieškojimo priemonės.

Taigi, apibrėžus mokestinės prievolės bei mokestinės nepriemokos sąvokas, galime panagrinėti tiek mokestinės prievolės, tiek nepriemokos pradžios bei pabaigos momentus, kadangi tai padės geriau suvokti šių sąvokų sąsajas.

## **1.2. Mokestinės nepriemokos atsiradimo ir pasibaigimo momentas.**

Siekiant lengviau atskirti mokestinės prievolės bei mokestinės nepriemokos sąvokas, būtina išsiaiškinti mokestinės nepriemokos, taip pat ir mokestinės prievolės atsiradimo bei pasibaigimo momentą.

Galime išskirti du mokestinės prievolės atsiradimo momentus – objektyvų ir subjektyvų: *objektyvusis* prievolės atsiradimo momentas yra tada, kai įsigalioja teisės aktas nustatantis naują mokestį ar pakeičiantis jau esamo mokesčio apskaičiavimo ar sumokėjimo tvarką; tuo tarpu

---

<sup>7</sup> Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. Москва 2005. с. 133.



*subjektyvusis* prievolės atsiradimo momentas priklauso nuo mokesčio mokėtojo. Kai mokesčių mokėtojas ima verstis tam tikra veikla, įgyja tam tikrą turtą ar atlieka kitus pagal mokesčių įstatymus apmokestinamus veiksmus, nuo šių veiksmų pradžios šiam konkrečiam mokesčių mokėtojui atsiranda ir prievolė mokėti atitinkamus mokesčius.

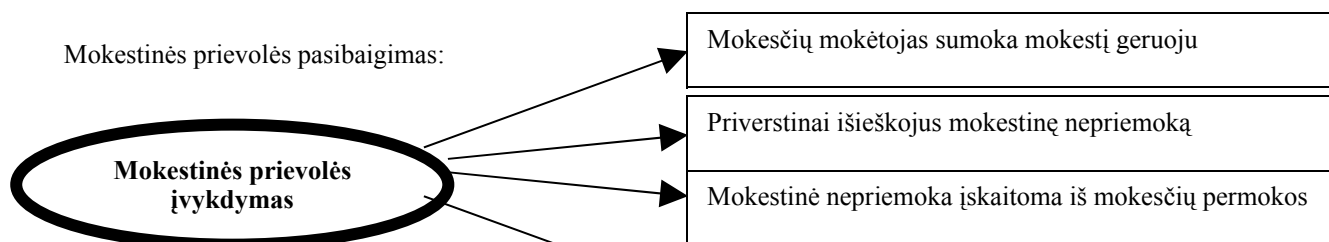
Mokestinė prievolė plačiąja prasme atsiranda asmeniui vos tik tapus mokesčių mokėtoju tiek objektyvaus, tiek subjektyvaus atsiradimo momento pagrindu. Mokestinės prievolės atsiradimas sietinas su atitinkamo mokesčio įstatymo nustatytos pareigos pradėti apskaičiuoti mokestį, tvarkyti apskaitą, registruotis mokesčių mokėtojų registre ir kitų su mokesčio apskaičiavimu ir sumokėjimu susijusių pareigų atsiradimu. Arba kai nauja mokestinė prievolė atsiranda dėl naujai apmokestinimo santykius reglamentuojančio teisės akto įsigaliojimo<sup>8</sup>.

Mokestinė prievolė siaurąja prasme atsiranda nuo pareigos sumokėti konkretų mokestį atsiradimo momento. Konkretaus mokesčio sumokėjimo terminus nustato to mokesčio įstatymai bei juos lydimieji poįstatyminiai teisės aktai.

Mokesčių administravimo įstatymas numato tokius mokestinės prievolės pasibaigimo atvejus, kai:

- “1) įvykdoma mokestinė prievolė;
- 2) mokesčių administratorius priverstinai išieško mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką;
- 1) įstatymų nustatytais atvejais mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas susitaria;
- 2) įstatymų nustatytais atvejais mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo mokestinės prievolės įvykdymo;
- 3) skolininkas ir kreditorius sutampa;
- 4) juridinis asmuo likviduotas, išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai prievolę turi įvykdyti kiti asmenys;
- 5) fizinis asmuo mirė ir nėra galimybės padengti mokestinės nepriemokos iš mirusio asmens palikimo.”<sup>9</sup>

Analizuojant šias bei kitas mokesčių įstatymų nuostatas galima išskirti dvi mokestinės prievolės pasibaigimo atvejų grupes: atvejai, kai mokestinė prievolė baigiasi jos įvykdymu, ir atvejai, kai mokestinė prievolė baigiasi jos neįvykdžius. Galime tai pavaizduoti grafiškai:

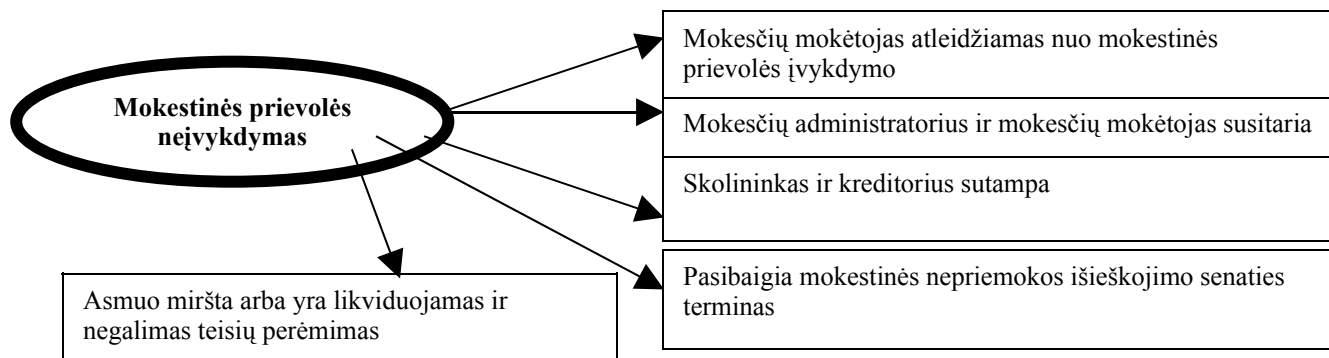


<sup>8</sup> Teisės aktų įsigaliojimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos įstatymas // Valstybės žinios. 1993, Nr. 12-296.

<sup>9</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 93 str. 1 dalis.

Mokestinę nepriemoką perima tretysis asmuo\*

\*šiuo atveju mokestinė prievolė mokesčio mokėtojo atžvilgiu pasibaigia jam nesumokant mokesčio ir su juo susijusių sumų, tačiau mokestinė prievolė įvykdoma trečiojo asmens, taigi prievolė pasibaigia jos sumokėjimu, todėl priskiriama šiai grupei.



Šiame darbe mus labiausiai domins pirmoji mokestinės prievolės pasibaigimo atvejų grupė, o ypač priverstinis mokestinės nepriemokos sumų išieškojimo atvejis, kadangi būtent šiuo atveju mokesčių mokėtojo atžvilgiu yra panaudojamos valstybės prievartos priemonės, susiję su priverstiniu mokestinės nepriemokos išieškojimu. Todėl svarbu išsiaiškinti ir *mokestinės nepriemokos atsiradimo ir pasibaigimo momentą*.

Kaip jau išsiaiškinome, mokestinė nepriemoka yra nesumokėtų mokesčių suma. Nepriemokos atsiradimas sietinas su šios nesumokėtos sumos nustatymo ar apskaičiavimo momentu.

Teisinėje literatūroje išskiriami tokie mokestinės nepriemokos atsiradimo pagrindai: “kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatytais terminais nesumoka deklaruoto mokesčio; kai mokesčių mokėtojas savanoriškai deklaruoja nepriemoką mokesčio deklaracijoje; kai mokesčių administratorius priima sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriame nurodomos priskaičiuotų mokesčių, baudų, delspinigių sumos (jei mokesčio mokėtojas nustatyta tvarka neskundžia tokio sprendimo); įsiteisėja neigiamas sprendimas dėl mokesčio mokėtojo skundo; laiku nesumokamos palūkanos pagal mokestinės paskolos sutartį.”<sup>10</sup>

Komentuojant aukščiau nurodytus pagrindus, negalime sutikti su teiginiu, jog palūkanų pagal mokestinės paskolos sutartį nesumokėjimas yra pagrindas mokestinei nepriemokai atsirasti. Mokestinės paskolos sutartis paprastai sudaroma kai mokesčių mokėtojas prašo atidėti ar išdėstyti jau esamos mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą. Sudarius tokią sutartį, mokesčių mokėtojas privalo mokėti ir joje numatytas palūkanas. Šios palūkanos, bei jų nemokėjimo atveju skaičiuojami palūkanų delspinigiai yra įtraukti į “su mokesčiu susijusių sumų” sąvoką, o į mokestinės nepriemokos sąvoką įeina ne tik nesumokėtas mokestis, bet ir su juo susijusios sumos. Taigi, mokestinės paskolos sutartyje numatytos palūkanos yra betarpiškai

<sup>10</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius. Teisinės informacijos centras. 2003. P. 86.

susiję su jau esama mokestine nepriemoka ir yra jos dalis, todėl šių palūkanų nesumokėjimas yra pirminės mokestinės prievolės tąsa, o ne savarankiška naujai atsirandanti mokestinė nepriemoka.

Tai pat kritikuotina autorių pozicija dėl mokestinės nepriemokos atsiradimo pagrindo, kai įsiteisėja mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos sprendimas, kuriuo mokesčio mokėtojo skundas dėl sprendimo patvirtinti mokestinio patikrinimo aktą nebuvo patenkinamas. Pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodytos papildomai apskaičiuotos mokesčio sumos, taip pat delspinigiai bei baudos turi būti sumokėti per dvidešimt dienų, arba per šį terminą toks sprendimas gali būti apskundžiamas. Jei skundas patenkinamas, apskųstas sprendimas panaikinamas, todėl nelieka ir mokestinės nepriemokos. Tačiau jeigu skundas nepatenkinamas, sprendimas dėl patikrinimo akto lieka galioti, o nuo jame nurodyto mokesčio nepriemokos sumos delspinigiai skaičiuojami už visą bylinėjimosi laikotarpį. Tai yra logiška, nes mokestinį ginčą nagrinėjusi institucija tik patvirtino nustatytą mokestinę nepriemoką, ir jos nustatymo momentas nepasikeitė. Taigi, tai rodo, kad mokestinė nepriemoka atsirado jos apskaičiavimo metu, o ne jos patvirtinimo mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos sprendimo priėmimo metu, todėl tokio sprendimo priėmimas negali būti laikomas mokestinės nepriemokos atsiradimo momentu.

Šioje situacijoje galime išskirti *teisinį* ir *faktinį* mokestinės nepriemokos atsiradimo momentą. Teisiškai mokestinė nepriemoka atsiranda, kai įsiteisėja ją patvirtinantis mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos sprendimas, tačiau faktiškai nepriemoka atsiranda jos nustatymo momentu. Darytina išvada, kad teisinis mokestinės nepriemokos atsiradimo momentas yra sietinas su mokesčių administratoriaus teisės priverstinai išieškoti šią nepriemoką atsiradimu (apie tai kalbėsime vėliau), o faktinis – su mokesčio mokėtojo prievolės laiku sumokėti mokesčius ir su juo susijusias sumas neįvykdymo fakto nustatymu.

Mokestinė nepriemoka pasibaigia Mokesčių administravimo įstatymo 112 straipsnyje nustatytais pagrindais:

- 1) kai pasibaigia mokestinė prievolė;
- 2) kai sueina mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas.

Pažymėtina, kad mokesčių administratorius gali pripažinti mokestinę nepriemoką beviltiška, kai jos neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kai jos priverstinai išieškoti netikslinga socialiniu ir ekonominiu požiūriu. Objektyvios mokestinės nepriemokos išieškojimą neįmanomu darančios priežastys gali būti mokesčio mokėtojo turto nebuvimas arba kai rastas turtas yra nelikvidus ar mažai likvidus, taip pat kai yra pasibaigęs mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties terminas. Mokestinės nepriemokos netikslinga išieškoti ekonominiu požiūriu, kai priverstinio išieškojimo išlaidos viršija pačią mokestinę nepriemoką, o socialiniu požiūriu – kai mokesčio mokėtojas fizinis asmuo arba individualios įmonės savininkas

ar ūkinės bendrijos narys yra socialiai remtinas dėl pensinio amžiaus, invalidumo, nedarbingumo, kitų priežasčių. Mokestinių nepriemokų pripažinimo beviltiškomis sąlygas bei tvarką nustato Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 05 12 įsakymas Nr. VA-92 “Dėl mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo ir apskaitos taisyklių bei mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodikos patvirtinimo”<sup>11</sup> bei Mokesčių administravimo įstatymas.

Taigi, Mokesčių administravimo įstatymas nustato, kad pripažinus mokestinę nepriemoką beviltiška dėl mokesčio mokėtojo sunkios ekonominės ar socialinės būklės, jo turto nebuvimo, taip pat kai išieškojimo išlaidos viršija nepriemokos sumą, šiai mokestinei nepriemokai neteikiama priverstinio išieškojimo pirmenybė, į ją neatsižvelgiama planuojant biudžeto pajamas, tačiau nustačius, kad galimybė bei tikslingumas išieškoti šią nepriemoką atsirado, ji išieškoma. Tuo tarpu mokestinė nepriemoka, pripažinta beviltiška dėl suėjusio jos priverstinio išieškojimo senaties termino, pasibaigia ir yra nurašoma iš biudžeto pajamų apskaitos dokumentų.<sup>12</sup>

Kadangi mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška atveju tik laikinai sustabdomas mokestinės nepriemokos vykdymas, nepriemoka šiuo atveju nepasibaigia (išskyrus atvejį, kai sueina išieškojimo senaties terminas), o atnaujinus jos vykdymą – neprasideda iš naujo, todėl toks nepriemokos pripažinimas ir neįtraukiamas į mokestinės nepriemokos atsiradimo bei pasibaigimo atvejus.

Išsiaiškinę mokestinės nepriemokos atsiradimo ir pasibaigimo atvejus, galime išvelgti tam tikrą klasifikacijos pagal šiuos bruožus galimybių, todėl aptarkime mokestinės nepriemokos klasifikavimą atskirame skyrelyje.

### **1.3. Mokestinių nepriemokų rūšys.**

Išanalizavę mokslinę literatūrą bei teisės aktų bazę, randame įvairių mokestinės nepriemokos klasifikavimo pavyzdžių. Dažniausiai mokestinės nepriemokos klasifikuojamos pagal nepriemokos rūšį, taip pat pagal nepriemokos paaiškėjimo pobūdį, pagal galimybes išieškoti šias nepriemokas ir kt.

Mokestine nepriemoka apibendrintai laikome nesumokėtą mokesčio bei su juo susijusių delspinigių, baudų, palūkanų ir kt. sumą. Šią nepriemoką galime skaidyti į mažesnes dalis pagal nesumokėtą mokesčio ar su juo susijusią sumą:

- 1) *mokesčio nepriemoka* – konkretaus mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir laiku nesumokėta konkretaus mokesčio dalis;

<sup>11</sup> Valstybės žinios 2004, Nr. 81-2925.

<sup>12</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 113 str. 2, 3 d.

- 2) *delspinigių nepriemoka* – nesumokėta apskaičiuotų delspinigių už mokesčio nepriemoką suma;
- 3) *baudų nepriemoka* – nesumokėta baudų, paskirtų už mokesčių įstatymų pažeidimus, suma;
- 4) *palūkanų, padidintų palūkanų bei palūkanų delspinigių nepriemoka* – pagal mokestinės paskolos sutartį nesumokėtų palūkanų, padidintų palūkanų bei apskaičiuotų palūkanų delspinigių suma.

Šios mokestinės nepriemokos rūšys visos kartu sudaro vieną bendrą mokestinę prievolę, tačiau jos turi ir tam tikrų savarankiškų prievolių bruožų. Pagrindine nepriemokos rūšimi yra mokesčio nepriemoka. Iš jos išvedamos kitos – išvestinės nepriemokų rūšys, kurios yra betarpiškai susiję su pagrindine prievole. Tačiau kai pasibaigia pagrindinė – mokesčio nepriemoka, bet lieka nesumokėtos su juo susijusios sumos, šių sumų nepriemoka tampa savarankiška nepriemoka, kuri išieškoma iš mokesčių mokėtojo bendra tvarka.

Taip pat toks skirstymas yra aktualus, kai mokesčių mokėtojas yra atleidžiamas nuo delspinigių ar baudų<sup>13</sup>, tačiau tai neatleidžia jo nuo prievolės sumokėti mokesčio nepriemoką, arba sudarius mokestinės paskolos sutartį, mokesčių mokėtojas gali įvykdyti mokestinę prievolę atidėto termino pabaigoje, tačiau tai neatleidžia jo nuo prievolės periodiškai mokėti mokestinės paskolos sutartyje numatytų palūkanų<sup>14</sup>.

Taigi, toks mokestinės nepriemokos skaidymas pagal nepriemoką sudarančias sumas tam tikrais atvejais yra svarbus, kai nepriklausomai nuo pagrindinės – mokesčio nepriemokos prievolės vykdymo su mokesčio nepriemoka susijusių sumų, t.y. delspinigių, baudų, palūkanų apskaičiavimas ir sumokėjimas vykdomas pagal specialias šioms nepriemokų rūšims taikomas nuostatas, numatančias skirtingas šių sumų apskaičiavimo, sumokėjimo, atleidimo nuo jų mokėjimo ir kt. sąlygas.

Taip pat mokestinės nepriemokas galime skirstyti pagal nepriemokos nustatymo pobūdį. Šiuo atveju gali būti išskiriamos:

- 1) *„deklaruotos“ mokestinės nepriemokos* – tai deklaruojamo mokesčio nepriemoka;
- 2) *patikrinimų metu nustatytos mokestinės nepriemokos* – mokesčių administratoriaus sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo nustatyta mokestinė nepriemoka;
- 3) kitos mokestinės nepriemokos.

Toks skirstymas pagal nepriemokos nustatymo būdą aktualus dėl to, kad nepriemokos nustatymo būdas yra svarbus tolesnei jos išieškojimo procedūrai, kadangi nuo to priklauso, ar bus siunčiamas raginimas įvykdyti prievolę geruoju, taip pat kokią iš mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių taikyti. Pavyzdžiui nustatęs deklaruojamo mokesčio

<sup>13</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 100, 141 str.

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 11 17 įsakymas Nr. 268 „Dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1998, r. 103-2854, 34 p.

nepriemoką, mokesčių administratorius siunčia mokesčių mokėtojui priminimą, o kitais atvejais – raginimą, kaip išsiaiškinsime vėliau, šių veiksmų sukeltos teisinės pasekmės yra skirtingos, todėl žinant mokestinės nepriemokos nustatymo būdą, galime prognozuoti sekančius mokesčių administratoriaus veiksmus, siekiant užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą.

Pagal mokestinės nepriemokos išieškojimo galimybes galime skirti šias mokestinių nepriemokų rūšis:

- 1) *nepriemokos, kurioms laikinai netaikomos priverstinio išieškojimo procedūros* – Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais atvejais, kol nėra pasibaigęs mokestinės nepriemokos sumokėjimo geruoju terminas ar neįsiteisėjęs mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos sprendimas;
- 2) *išieškotina mokestinė nepriemoka* – tai nepriemoka, kurią priverstinai išieškoti įgijęs teisę mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojo turto atžvilgiu taiko priverstinio išieškojimo procedūras;
- 3) *nepriemokos, kurių išieškojimo procedūros sustabdytos* – šių nepriemokų priverstinis išieškojimas buvo pradėtas, tačiau yra sustabdytas dėl mokesčių mokėtojo paduoto skundo mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai ar prašymo dėl nepriemokos mokėjimo atidėjimo ar išdėstymo, kitais atvejais;
- 4) *atidėta mokestinė nepriemoka* – tai mokestinė nepriemoka, kurios įvykdymo terminas mokesčio mokėtojo prašymu ir mokesčių administratoriaus sprendimu atidėtas arba išdėstytas;
- 5) *bankrutuojančių (restruktūrizuojamų) įmonių mokestinė nepriemoka* – šios nepriemokos išieškojimo tvarka vyksta pagal bendras bankroto administravimo procedūras;
- 6) *beviltiška mokestinė nepriemoka* – šios nepriemokos atžvilgiu, pagal aukščiau minėtus kriterijus yra priimtas sprendimas pripažinti ją beviltiška, todėl į ją neatsižvelgiama planuojant biudžeto pajamas;
- 7) *mokestinė nepriemoka, kurios išieškojimo procedūra nutraukiama* – tai mokestinė nepriemoka, kurios išieškojimo procedūras privaloma nutraukti dėl išieškojimui suėjusio senaties termino ar kitu pagrindu.

Matome, kad šiuo atveju Mokesčių administravimo įstatymas, išieškojimo senaties termino suėjimą nustatydamas, kaip vieną iš kriterijų pripažinti mokestinę nepriemoką beviltiška<sup>15</sup>, daro tam tikrą nelogiškumą, kadangi senaties termino pagrindas pripažinti mokestinę nepriemoką beviltiška neviseiškai atitinka beviltiškos mokestinės nepriemokos esmę. Beviltiška mokestinė nepriemoka turi būti periodiškai revizuojama bei, nustatius, kad pasikeitė aplinkybės, dėl kurių ši nepriemoka buvo pripažinta beviltiška, turi būti išieškoma. Tuo tarpu mokestinės

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 113 str. 1 d. 4 p.

nepriemokos, kurios išieškojimui suėjo penkerių metų senaties terminas, revizuoti nereikia, kadangi šis pagrindas yra naikinamasis ir jo atsiradimas sukelia visai kitas teises pasekmes – pasibaigus mokestinės nepriemokos išieškojimo terminui mokesčių administratorius apskritai praranda teisę priverstinai išieškoti šią nepriemoką<sup>16</sup>. Todėl, kalbant apie mokestines nepriemokas, kurių išieškojimui yra pasibaigęs senaties terminas, siūlytume naudoti *nurašytos mokestinės nepriemokos* sąvoką, į kurią patektų nepriemokos, būtent šiuo pagrindu nurašytos iš biudžeto pajamų apskaitos dokumentų. Taip įvestume daugiau aiškumo mokestinių nepriemokų klasifikacijoje.

Iš aukščiau pateiktų mokestinių nepriemokų rūšių šiame darbe aktualiausia yra išieškotina mokestinė nepriemoka, kadangi šiai nepriemokai taikomos užtikrinimo priemonės bei išieškojimo procedūros, kurias mes ir nagrinėsime sekančiuose skyriuose.

---

<sup>16</sup> Ten pat. 112 str.

## **2. MOKESTINĖS PRIEVOLĖS ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO BŪDAI**

Valstybės gyvavimo iš surenkamų mokesčių teisines prielaidas įtvirtina Lietuvos Respublikos konstitucijoje<sup>17</sup> – pačiu aukščiausiu teisiniu norminiu lygiu. Tačiau Konstitucijos autoriteto nepakanka, kad visi mokesčių mokėtojai sąžiningai vykdytų prievolės valstybei, todėl būtina nustatyti tam tikras priemones, kuriomis būtų tinkamai užtikrintas mokestinių prievolių įvykdymas, o jų nepakankant – nustatomi ir valstybės prievartos priemonių panaudojimo galimybės.

Taigi panagrinėkime, kokiais būdais mokesčių administratorius įgyvendina vieną pagrindinių savo funkcijų – užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti.

Mokesčių administravimo įstatymo 95 straipsnis nustato šiuos mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus:

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

Aptarkime šiuos būdus detaliau.

### **2.1. Delspinigiai.**

Delspinigiai – piniginė pabauda už nepadarymą ko laiku (paprastai už mokesčių nesumokėjimą)<sup>18</sup>

Civilinėje teisėje delspinigiai, kaip netesybų forma, yra apibrėžiami taip – įstatymais arba sutartimi nustatyta pinigų suma už praleistą prievolės įvykdymo terminą<sup>19</sup>. Šios netesybų rūšies esmė yra ta, kad tam tikra piniginė pabauda yra skaičiuojama už prievolės neįvykdymą laiku. Delspinigiai skaičiuojami už kiekvieną uždelstą prievolės įvykdymo dieną, tai yra delspinigių ypatumas, skiriantis juos nuo kitos civiliniuose sutartiniuose teisiniuose santykiuose naudojamos netesybų formos – baudos.

Skirtingai nuo civilinės teisės, Mokesčių administravimo įstatymas įtvirtina delspinigius kaip privalomą, o ne sutartinę mokestinę prievolę užtikrinančią priemonę. Be to, delspinigiai skaičiuojami visais mokestinės nepriemokos nustatymo atvejais, tuo tarpu kitos mokesčių administratoriaus taikomos mokestinės prievolės užtikrinimo priemonės gali būti taikomos

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014, 127 str.

<sup>18</sup> Keinys S. (vyr. red.). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. 4-asis leid. Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas. Vilnius. 2000.

<sup>19</sup> Ambrasienė D. Baranauskas E., kt. Civilinė teisė. Prievolių teisė. Mykolo Romerio Universitetas. Vilnius 2006.



fakultatyviai bei jų taikymas nepanaikina mokesčių mokėtojo pareigos sumokėti apskaičiuotus delspinigius<sup>20</sup>.

Kaip minėta, delspinigiai skaičiuojami kiekvieną dieną nuo mokestinės nepriemokos atsiradimo pradžios iki jos visiško įvykdymo. Taigi mokestinės nepriemokos suma nuolat didėja, todėl skaičiuojant delspinigius mokesčių mokėtojas yra skatinamas kuo greičiau įvykdyti savo prievolę, kadangi šiuo atveju apeliuojama į mokesčių mokėtojo ekonominį suinteresuotumą sumokėti kiek įmanoma mažiau ir taip sutaupyti.

Pagrindus, kada skaičiuojami delspinigiai, nustato Mokesčių administravimo įstatymo 96 straipsnio 1 dalies nuostatos:

- 1) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčio mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį);
- 2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje);
- 3) už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama dėl mokesčių administratoriaus klaidos)<sup>21</sup>.

Taigi, delspinigiai skaičiuojami faktiškai visais atvejais, kada nustatoma mokestinė nepriemoka.

Kalbant apie delspinigių mokėjimą, svarbu apibrėžti momentą nuo kurio pradedami skaičiuoti delspinigiai Mokesčių administravimo įstatymo 97 straipsnis reglamentuoja delspinigių skaičiavimo pradžią: delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai deklaruotas arba mokesčio mokėtojo apskaičiuotas mokestis turėjo būti sumokėtas į biudžetą. Mokestinio patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, metu nustatius mokestinę nepriemoką, delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis turėjo būti sumokėtas į biudžetą iki patikrinimo akto surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio nepriemokos per nustatytą dvidešimties dienų terminą nuo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo. Nepagrįstai grąžinus mokesčio permoką, delspinigiai skaičiuojami nuo tos dienos, kai tokia permoka buvo grąžinta (įskaityta)<sup>22</sup>. Taigi, mokesčio

<sup>20</sup> Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 95 str. 2 dalis

<sup>21</sup> Ten pat, 96 str. 1 dalis.

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 97 str.

nepriemokos nustatymo momentas yra pagrindas pradėti skaičiuoti delspinigius už nesumokėtą mokesčio sumą.

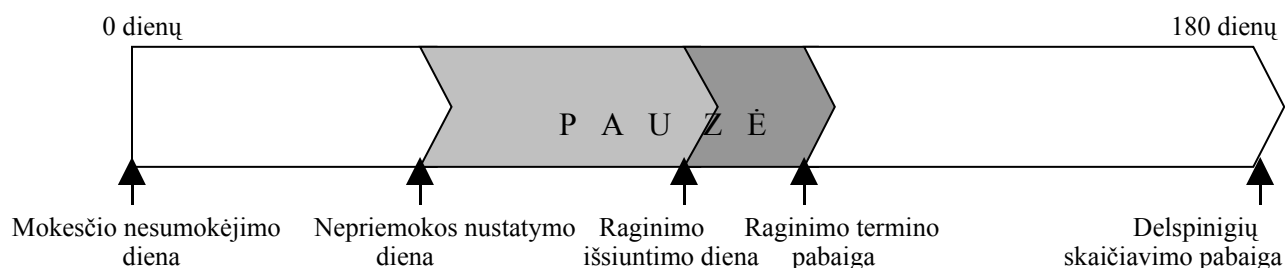
Delspinigiai yra išvestinė prievolė, todėl pasibaigia kartu su pagrindine prievole, t.y. pasibaigus mokestinei prievolei Mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnyje nustatytais pagrindais, pasibaigia ir delspinigių skaičiavimas. Kai mokesčių mokėtojas nesumoka jo apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, delspinigiai už šio mokesčio nepriemoką skaičiuojami ne ilgiau kaip šimtą aštuoniasdešimt dienų, nuo tos dienos, kurią pagal atitinkamą mokesčio įstatymą šis mokestis turėjo būti sumokėtas. Kai nesumokamas deklaruojamas mokestis arba mokestinė nepriemoka nustatoma patikrinimo metu ir įforminama sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo, delspinigiai už šias sumas skaičiuojami ne ilgiau kaip šimtą aštuoniasdešimt dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos. Sustabdžius mokestinės nepriemokos priverstinį išieškojimą dėl mokesčių mokėtojo paduoto skundo, delspinigiai skaičiuojami už visą skundo nagrinėjimo laikotarpį, jei šis skundas nepatenkinamas.<sup>23</sup>

Pažymėtina, kad toks delspinigių skaičiavimo reglamentavimas kelia tam tikrų klausimų. Patikrinimo metu nustatčius mokestinę nepriemoką, už ją skaičiuojami delspinigiai nuo tos datos, kada mokestis pagal atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas turėjo būti sumokėtas į biudžetą iki patikrinimo akto surašymo dienos, o mokesčių mokėtojui įteikus sprendimą dėl šio akto patvirtinimo ir jam nesumokėjus šiame sprendime nurodytų sumų nurodytu dvidešimties dienų terminu, delspinigių skaičiavimas atnaujinamas nuo šio termino pasibaigimo dienos. Pagal patikrinimo akto tvirtinimo tvarką, nustatytą Mokesčių administravimo įstatymo 131, 132 straipsniuose, sprendimas dėl šio akto tvirtinimo turi būti priimtas per trisdešimt dienų nuo mokesčio mokėtojo pastabų dėl patikrinimo akto gavimo dienos. Mokesčių mokėtojas gali pateikti pastabas taip pat per trisdešimt dienų nuo patikrinimo akto gavimo dienos, be to šis terminas dėl svarbių priežasčių gali būti pratęstas dar trisdešimčia dienų. Matome, kad sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimas maksimaliai gali užtrukti net devyniasdešimt dienų. Taigi, delspinigiai tokiu atveju skaičiuojami nuo mokestinės nepriemokos faktinio atsiradimo momento iki jos nustatymo momento, po to jų skaičiavimas sustoja iki bus priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, po to mokesčių mokėtojui suteikiamas dvidešimties dienų terminas sumokėti sprendime nurodytas sumas, per kurį delspinigiai taip pat neskaičiuojami, ir tik jei šiuo terminu prievolė neįvykdoma, delspinigių skaičiavimas tęsiamas toliau. Tokią delspinigių skaičiavimo procedūrą geriau suvoksime pavaizdavę ją grafiškai:

Pastabų pateikimas dėl patikrinimo akto per **30 dienų**;  
Pastabų pateikimo termino pratęsimas iki **30 dienų**;  
Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas per **30 dienų** nuo pastabų gavimo.  
Iš viso maksimalus terminas **90 dienų**  
**Delspinigiai neskaičiuojami**

<sup>23</sup> Ten pat. 98 str. 2 d.

Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodyta suma gali būti sumokėta geruoju per **20 dienų**.  
**Delspinigiai neskaičiuojami**



Tokia delspinigių skaičiavimo “pauzė” atrodo nelogiška atsižvelgiant į atvejus, kada mokestinė nepriemoka nustatoma ne patikrinimo metu. Pavyzdžiui, įteikiant raginimą sumokėti mokestinės nepriemokos sumas, kai įsiteisėja sprendimas dėl mokesčių mokėtojo skundo dėl sprendimo patvirtinti patikrinimo aktą, jei mokestinį ginčą nagrinėjusi institucija nepatenkino šio skundo<sup>24</sup>, delspinigių skaičiavimas nestabdomas, atvirkščiai – delspinigiai skaičiuojami už visą skundo nagrinėjimo laikotarpį. Ši delspinigių skaičiavimo “pauzė” grindžiama tuo, kad mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo faktiškai revizuoja patikrinimo akto medžiagą atsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo pastabas. Tokios revizijos esmė yra ta, kad mokesčių administratoriaus atsakingas pareigūnas, gali nesutikti su patikrinimą vykdžiusių pareigūnų išvadomis, bei netvirtinti patikrinimo akto, arba tvirtinti jį iš dalies, arba pakeisti šį aktą, arba pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą. Taigi, kol nėra aišku, kokios sumos bus patvirtintos sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, delspinigių skaičiavimas gali būti nepagrįstas. Tačiau mokesčių mokėtojui apskundus šį sprendimą, mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija taip pat revizuoja patikrinimo medžiagą bei rezultatus, mokesčio mokėtojo pastabų dėl patikrinimo akto pagrįstumą ir kitas aplinkybes. Bet, kaip jau išsiaiškinome, mokestinio ginčo nagrinėjimas nestabdo delspinigių skaičiavimo, jei mokesčių mokėtojo skundas nepatenkinamas. Kadangi sprendimo dėl patikrinimo akto priėmimas ir sprendimo netenkinti mokesčio mokėtojo skundo dėl sprendimo patvirtinti patikrinimo aktą priėmimas mokestinio ginčo to paties patikrinimo akto procese yra iš esmės tapatūs veiksmai, patvirtinantys mokesčių mokėtojo prievolę, šių sprendimų sukeltos teisinės pasekmės delspinigių skaičiavimui taip pat turėtų būti vienodos.

Autoriaus nuomone, siūlytinas toks aukščiau išnagrinėtos problemos sprendimo variantas: mokesčių administratorius priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, apskaičiavęs mokesčio nepriemokos sumą, kuri gali ir nesutapti su patikrinimo akte nustatytais sumomis, pagal ją turėtų apskaičiuoti delspinigių sumą iki sprendimo priėmimo dienos, o ne iki patikrinimo akto surašymo dienos. Tokiu būdu delspinigiai būtų skaičiuojami daugiau ar mažiau

<sup>24</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 89 str. 1 d. 1 p.

vienodai, nepriklausomai nuo mokesstinės nepriemokos nustatymo būdo, ir taip būtų išvengiama mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimo.

Delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų.<sup>25</sup> 2006 metų ketvirtajam ketvirčiui yra nustatytas 0,04 procento delspinigių dydis už nesumokėto ar pavėluotai sumokėto mokesčio kiekvieną pavėlavimo dieną.<sup>26</sup> Toks delspinigių dydis nekinta jau keletą metų.

Tačiau delspinigiai nėra mokami visais atvejais. Mokesčių administravimo įstatymas taip pat numato ir galimybę atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių skaičiavimo ar priskaičiuotų delspinigių sumokėjimo prievolės<sup>27</sup>. Mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriaus, o mokesčio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos, sprendimu gali būti atleidžiamas nuo delspinigių šiais atvejais:

- 1) kai delspinigiai apskaičiuoti nuo vieno mokesčio nepriemokos, bet už tą patį laikotarpį mokesčių turi kito mokesčio permoką ir įmanomas šių sumų įskaitymas;
- 2) kai mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo jam paskirtų baudų Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nurodytais pagrindais (kai mokesčių mokėtojas įrodo, kad mokesčių įstatymų nuostatas pažeidė ne dėl savo kaltės, ar dėl aplinkybių, kurių negalėjo numatyti, kai pažeidimu nepadaroma žala biudžetui, taip pat dėl mokesčių administratoriaus klaidingo paaiškinimo ar konsultacijos mokesčio mokėjimo klausimais);
- 3) kai mokesstinė nepriemoka pripažįstama beviltiška (taikoma tik fiziniams asmenims).

Matome, kad atleidimas nuo delspinigių yra pagrįstas ekonominio ir socialinio tikslingumo kriterijumi. Kai vieno mokesčio nepriemoka įskaitoma iš kito mokesčio permokos, biudžete faktiškai nėra planuotų mokesčių pajamų stygiaus iš konkretaus mokesčių mokėtojo, todėl netikslinga šį mokesčių mokėtoją „bausti“ priskaičiuojant jam delspinigių sumas. Taip pat neteisinga būtų reikalauti, kad mokesčių mokėtojas sumokėtų priskaičiuotus delspinigius bei paskirtas baudas, jei paaiškėja, kad mokesčių įstatymus jis pažeidė be kaltės, ar dėl nenumatytų aplinkybių, ar dėl mokesčių administratoriaus klaidingo mokesčio mokėjimo tvarkos išaiškinimo. Nesant mokesčių mokėtojo kaltės, jis neturėtų būti apkraunamas jokiais papildomomis finansinėmis prievolėmis, o juo labiau atsakyti už mokesčio administratoriaus klaidas. Atleidimas nuo delspinigių taip pat gali būti taikomas, kai mokesčių mokėtoją – fizinį

<sup>25</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 99 str.

<sup>26</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 09 18 įsakymas Nr. 1K-295 „Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2006 m. ketvirtajam ketvirčiui“ // Valstybės žinios. 2006. Nr. 95-3752.

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 100 str.

asmenį netikslinga apsunkinti papildomomis prievolėmis dėl sunkios šio asmens ekonominės bei socialinės padėties. Tokiu atveju mokestinė nepriemoka pripažįstama beviltiška. Todėl įstatymų leidėjas turėtų būti suinteresuotas sumažinti beviltiškų nepriemokų skaičių ir kaip įmanoma palengvinti prievolės įvykdymą, siekiant kuo didesnio lėšų į biudžetą surinkimo efektyvumo.

Galima situacija, kai pagrindinė prievolė yra įvykdyta, bet liko nesumokėti apskaičiuoti delspinigiai. Tuomet delspinigių sumokėjimas tampa atskira savarankiška mokestine prievole mokesčių mokėtojui. Nuo šios savarankiškos prievolės mokesčių mokėtoją taip pat galima atleisti, atsiradus minėtiems atleidimo pagrindams. Pažymėtina, kad antruoju mūsų aptariamu atleidimo nuo delspinigių mokėjimo atveju, toks atleidimas, nepanaikina mokesčio mokėtojo pagrindinės mokestinės nepriemokos, nuo kurios sumos ir buvo skaičiuojami delspinigiai.

Kaip jau minėta skyrelio pradžioje, delspinigiai yra privaloma mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė, taikoma visais mokestinės nepriemokos nustatymo atvejais, išskyrus atleidimo nuo jų atvejus, bei kitų prievolės įvykdymą užtikrinančių būdų taikymas nepanaikina prievolės mokėti delspinigius. Taigi, kitų mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių būdų taikymas neįtakoja delspinigių skaičiavimo, tačiau į priskaičiuotą delspinigių sumą turi būti atsižvelgiama nustatant įkeičiamo ar areštuojamo turto, ar sustabdomo lėšų išmokėjimo iš mokesčio mokėtojo sąskaitos mastą.

## **2.2. Turto areštas.**

Kita mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė yra mokesčių mokėtojo turto areštas. Mokesčių administravimo įstatymas tapačiai Civilinio proceso kodekso nuostatomis apibrėžia turto areštą kaip priverstinį nuosavybės teisės į skolininko turtą arba šios teisės atskirų sudėtinių dalių – valdymo, naudojimosi ar disponavimo – laikiną uždraudimą ar apribojimą<sup>28</sup>. Kaip matome, šis apribojimas gali būti visiškas – kai mokesčio mokėtojui uždraudžiama areštuojamu turtu disponuoti, juo naudotis bei jį valdyti, arba dalinis – apribojama tik viena iš paminėtų nuosavybės teisės sudėtinių teisių. Pagal tai mokslinėje literatūroje mokesčių mokėtojo turto areštas skirstomas į:

- 1) valdymo teises apribojantį areštą,
- 2) naudojimo teises apribojantį areštą,
- 3) disponavimo teises apribojantį areštą<sup>29</sup>.

Pavyzdžiui apribojus valdymo teisę, savininkas negali laikyti areštuoto turto savo žinioje, daryti jam fizinio poveikio; apribojus naudojimo teisę – savininkas negali naudoti areštuoto turto tam tikrų poreikių tenkinimui, negali gauti iš šio turto naudos, o apribojus disponavimo teisę – savininkui draudžiama keisti areštuoto turto teisinę būklę, t.y. negalima šio turto parduoti,

<sup>28</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 101 str. 1 d., Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 675 str. 1 d.

<sup>29</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius. Teisinės informacijos centras. 2003. P. 81.

dovanoti ar kitokio sandorio pagrindu perleisti jo kitiems asmenims. Todėl turto arešto rūšis skiriama priklausomai nuo skolininko teisių apribojimo masto.

Kai areštuojant mokesčių mokėtojo turtą visiškai apribojama jo nuosavybės teisė, turtas turi būti perduodamas saugotojui arba administratoriui. Turtas iš mokesčių mokėtojo taip pat gali būti paimamas ir perduodamas kitam asmeniui saugoti ar administruoti, kai mokesčių mokėtojui apribojama valdymo arba naudojimo teisės į šį turtą. Tik areštuojant disponavimo teisę, kai mokesčių mokėtojui laikinai atimama galimybė keisti areštuoto turto teisinę būklę ar sudaryti sandorius dėl šio turto, t.y. apribojama areštuoto turto perleidimo kitiems asmenims galimybė, nėra būtinybės paaimti turtą iš mokesčio mokėtojo ir perduoti jį saugoti ar administruoti.

Taigi turto areštas sukelia turto saugojimo arba turto administravimo teisinius santykius. Už turto pasaugą ar administravimo funkcijų atlikimą saugotojui arba administratoriui turi būti mokamas atlyginimas, todėl dažnai turtas paliekamas saugoti ar administruoti pačiam mokesčių mokėtojui ar jo šeimos nariams, kuriems atlyginimas už turto saugojimą ar administravimą nenumatytas. Tačiau tokiu atveju būtina užtikrinti, kad mokesčių mokėtojas nedarys areštuotam turtui kokio nors fizinio poveikio, galinčio sukelti turto sunaikinimą ar vertės sumažėjimą. Dėl šios priežasties areštuotas turtas gali būti užantspauduotas, užplombuotas, patalpintas į tam tikras saugyklas ar kitaip apsaugotas<sup>30</sup>. Taip pat numatoma turto saugotojo arba turto administratoriaus baudžiamoji atsakomybė už saugomo ar administruojamo turto sunaikinimą ar sužalojimą.

Taigi matome, kad turto areštavimas yra pakankamai griežta mokestinės nepriemokos įvykdymą užtikrinanti priemonė, susijusi su žymiais mokesčių mokėtojo teisių suvaržymais, ypač kai areštuotas turtas paimamas iš mokesčių mokėtojo ir perduodamas saugoti ar administruoti kitam asmeniui. Turto areštas neišvengiamai siejamas su mokesčių mokėtojo veiklos suvaržymu, ką pastebi ir mokslininkai<sup>31</sup>. Todėl, mokesčių administratorius, dažniausiai areštuoja tik disponavimo turtu teisę (kai areštuojamas nekilnojamasis ar privalomai registruojamas kilnojamasis turtas), kas visiškai užtikrina mokestinės prievolės įvykdymą.

Mokesčių administratoriui teisė taikyti mokesčių mokėtojo turto areštą kaip mokestinės prievolės užtikrinimo priemonę atsiranda jeigu mokesčio mokėtojas nesumoka mokesčio ar su juo susijusių sumų, taip pat kai kyla pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas siekdamas išvengti mokesčio ir su juo susijusių sumų išieškojimo iš jo turto gali perleisti ar kitaip paslėpti jam priklausančią turtą.

Mokesčių administravimo įstatyme nustatyti šie teisės areštuoti mokesčių mokėtojo turtą atsiradimo pagrindai:

- 1) jeigu mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumoka mokesčio;

<sup>30</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 9.10.6. p.

<sup>31</sup> Bložė A. Turto arešto taktika // Justitia. 2001, Vilnius, Nr. 2.

- 2) jeigu mokesčių administratoriui priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti, parduoti, ar kitoku būdu jo netekti;
- 3) jeigu patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausančią turtą gali paslėpti, parduoti ar kitoku būdu jo netekti;
- 4) jeigu pavedimo dėl specialisto išvados teikimo vykdymo metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausančią turtą gali paslėpti, parduoti ar kitoku būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų<sup>32</sup>.

Pagal šią įstatymo formuluotę matyti, kad pirmais dviem atvejais jau yra nustatyta mokesčio nepriemoka, ir turtas areštuojamas mokesčio nepriemokos ir su ja susijusių sumų išieškojimui užtikrinti, o sekančiais dviem atvejais turtas areštuojamas dar tik vykstant patikrinimui, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, arba pavedus specialistui pateikti išvadą, kai nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų, t.y. dar nenustačius mokestinės nepriemokos. Taigi dar nėra aiški mokesčio nepriemokos suma bei ar apskritai yra mokesčio nepriemoka. Toks išankstinis mokesčių mokėtojo turto areštas užtikrina galimai būsimą mokestinės prievolės įvykdymą.

Galimai būsimos prievolės įvykdymą užtikrinantis mokesčių mokėtojo turto areštas savo esme yra artimas civiliniame procese taikomam laikinųjų apsaugos priemonių institutui. Dažniausiai turtiniuose ginčuose taikoma laikinoji apsaugos priemonė yra atsakovo turto areštas, kai apribojama nuosavybės teisė siekiant užtikrinti būsimo teismo sprendimo, jei šiuo sprendimu bus patenkinti tam tikri ieškovo turtiniai reikalavimai, įvykdymą. Areštuojant atsakovo turtą pagal teismo nutartį dėl laikinųjų apsaugos priemonių taikymo, dar nėra aiški civilinės bylos baigtis. Gali būti patenkinti visi ieškovo reikalavimai, arba tik dalis jų, taip pat ieškinys gali būti atmestas, arba patenkintas atsakovo priešpriešinis reikalavimas. Taip pat ir mokestinio patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, atveju, kada kaip galimai atsirasiančios mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė taikomas mokesčių mokėtojo turto areštas – patikrinimo baigtis dar nėra aiški. Gali būti nustatyta vienokio ar kitokio dydžio mokesčio nepriemoka, o gali būti nustatyta ir mokesčio permoka. Tokiu atveju, nustačius, jog mokestinės nepriemokos nėra, arba nustatoma mokesčio permoka, apribojimų mokesčių mokėtojo turtui taikymas ne tik neatitiktų savo paskirties, bet ir pažeistų turto savininko interesus.

---

<sup>32</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 101 str. 3, 4 d.

Be to, areštuojant mokesčių mokėtojo turtą galimai būsimos prievolės įvykdymo užtikrinimui, praktikoje dažnai iškeliamas klausimas, kokiai sumai turi būti areštuojamas turtas tokiu atveju.

Mokesčių administravimo įstatymas, įgyvendinamas konstitucinį nuosavybės neliečiamybės principą, įtvirtina taisyklę, neleidžiančią areštuoti turto didesnei daliai negu realiai ir visiškai pakanka užtikrinti mokestinės nepriemokos sumokėjimą bei padengti su turto areštu bei išieškojimu susijusias išlaidas<sup>33</sup>. Šią taisyklę atkartoja ir Civilinio proceso kodekso 675 straipsnio 2 dalis, kurios nuostatos pagal mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 6 dalį *mutatis mutandis* turi būti taikomos mokesčių administratoriaus vykdomam turto areštui.

Taip pat ir laikinųjų apsaugos priemonių atveju, Civilinio proceso kodekso 145 straipsnio 2 dalis nustato, kad teismas parinkdamas laikinasias apsaugos priemones, turi vadovautis ekonomiškumo principu, bei įtvirtina taisyklę, jog bendra taikomų apribojimų suma panaudojant laikinasias apsaugos priemones negali būti iš esmės didesnė už ieškinio sumą. Teismas nustatydamas laikinus atsakovo nuosavybės apribojimus būsimo sprendimo įvykdymo užtikrinimui, vadovaujasi ieškinio suma. Ar ši suma pagrįsta, paaiškėja ieškinio nagrinėjimo metu, bei paaiškėjus aplinkybėms, dėl kurių galima taikyti mažesnio masto apribojimus, šie apribojimai gali būti sumažinami.

Tuo tarpu mokesčių administratoriui vykdant patikrinimą, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, nėra net preliminariai aiški galimai būsimos mokestinės nepriemokos suma, kadangi mokesčių administratorius patikrinimą atlieka ne ieškinio, su konkrečiai išreikšta reikalavimų suma, į kurią galima preliminariai orientuotis areštuojant mokesčių mokėtojo turtą, pagrindu.

### **2.3. Nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų.**

Mokesčių administravimo įstatymas trečiuoju mokestinės prievolės užtikrinimo būdu nustato *nurodymą kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitos ar sąskaitų*. Šios priemonės esmė yra ta, kad mokesčių administratorius priimdamas sprendimą užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą, laikinai sustabdo atitinkamos sumos išmokėjimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos kredito įstaigoje. Taigi mokesčių mokėtojui laikinai apribojama galimybė disponuoti tam tikra pinigų suma, esančia jo sąskaitose.

Šią mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančią priemonę galima taikyti, šiais Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais:

- 1) jeigu mokesčių mokėtojas neleidžia patikrinti, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai;

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 101 str. 2 d.



- 2) jeigu dėl mokesčių mokėtojo yra priimtas sprendimas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje<sup>34</sup>.

Tuos pačius pagrindus įvardija ir Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijos (patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76) 9.3. punktas.

Pirmuoju atveju mokesčių administratoriaus pareigūno atliekamo patikrinimo, ar teisingai mokesčių mokėtojas apskaičiavo ir sumokėjo mokesčius, metu, kuomet nustatomi mokesčių mokėtojo veiksmai, trukdantys atlikti patikrinimą, t.y. mokesčių mokėtojas nepateikia patikrinimui atlikti visų reikalingų apskaitos dokumentų, apskaitos registrų, kitų dokumentų ar duomenų, kitais veiksmais stengiasi sutrukdyti tinkamai atlikti patikrinimą, priimamas sprendimas užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą apribojant mokesčio mokėtojo teisę disponuoti tam tikra lėšų suma jo sąskaitose. Tokį sprendimą sąlygoja paties mokesčių mokėtojo elgesys, rodantis jo galimą nesąžiningumą bei ketinimą išvengti prievolės įvykdymo. Todėl mokesčių administratorius tokiu atveju gali duoti nurodymą kredito įstaigai sustabdyti tam tikros sumos išmokėjimą ar pervedimą, tuo užkirsdamas kelią galimam mokesčių mokėtojo siekimui išvengti mokestinės prievolės įvykdymo „ištuštinant“ savo sąskaitas banke.

Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija nustato šių *nurodymų parengimo bei vykdymo tvarką*. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, atlikdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą ir nustatęs, kad mokesčių mokėtojas neleidžia patikrinti, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, ne vėliau kaip kitą darbo dieną tarnybiniu pranešimu informuoja apie tai vietos mokesčių administratoriaus nepriemokų išieškojimo skyrių. Šiame tarnybiniame pranešime nurodoma mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių taikymo pagrindas bei priežastys, taip pat sumos, kurios tikėtina bus priskaičiuotos patikrinimo metu bei informacija apie mokesčių mokėtojo sąskaitas kredito įstaigose. Vietos mokesčių administratoriaus nepriemokų išieškojimų skyriaus darbuotojas, ne vėliau kaip kitą darbo dieną, esant reikalui, imasi papildomų priemonių kitoms mokesčių mokėtojo sąskaitoms banko įstaigose nustatyti, o jas nustatęs, minėto tarnybinio pranešimo pagrindu, nedelsdamas, suderinus su Nepriemokų išieškojimo skyriaus vedėju, parengia nurodymo nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų projektą, kurį ne vėliau kaip kitą darbo dieną pateikia vietos mokesčių administratoriaus atsakingam pareigūnui pasirašyti. Atsakingas pareigūnas pasirašo šiuos dokumentus ne vėliau kaip kitą darbo dieną. Pasirašytas nurodymas ne vėliau kaip kitą darbo dieną po jo pasirašymo išsiunčiamas ar pristatomas bankui. Jeigu mokesčių mokėtojas turi sąskaitų keliuose bankuose, parengiami nurodymai visiems bankams. Šių nurodymų vienas

<sup>34</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 102 str.

egzempliorius pateikimas atitinkamam bankui, kitas – mokesčių mokėtojiui, o trečias – įsegamas į vietos mokesčių administratoriaus Nepriemokų išieškojimo skyriuje užvestą bylą<sup>35</sup>.

Taigi matome, kad patikrinimo metu konstatavus mokesčio mokėtojo trukdymo atlikti patikrinimą veiksmus, lėšų išmokėjimo iš mokesčių mokėtojo sąskaitų apribojimo procedūros gali trukti net keletą dienų, o per šį laiką mokesčio mokėtojas gali netrukdomai disponuoti savo lėšomis sąskaitoje. Todėl kyla tam tikrų abejonių dėl šios mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės taikymo procedūros efektyvumo. Savo esme tai gana paprasta ir labai efektyvi mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė, kadangi kredito įstaigai davus nurodymą nutraukti lėšų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos, šioje sąskaitoje rezervuojama nurodyme reikalaujama suma, o prireikus mokestinę nepriemoką išieškoti priverstinai, duodamas atitinkamas nurodymas ir reikiama suma tiesiog pervedama į mokesčių administratoriaus sąskaitą. Nebent mokesčių mokėtojo sąskaitoje nėra lėšų arba jų yra nepakankamai mokesčio administratoriaus reikalavimui patenkinti. Mokesčių mokėtojas, kurio atžvilgiu pradėtas mokestinis patikrinimas, bei iš kurio sąskaitų gali būti apribotas lėšų išdavimas, žinodamas gana ilgą ir sudėtingą tokio nurodymo priėmimo procedūrą, gali spėti “ištuštinti” savo sąskaitas, pasinaudodamas minėtais mokesčių administratoriaus darbo organizavimo ypatumais. Todėl rekomenduotina kiek įmanoma supaprastinti nurodymų nutraukti lėšų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų parengimo bei vykdymo tvarką siekiant padaryti ją lankstesnę bei operatyvesnę.

Taigi, galime pasiūlyti vieną tokių minėtų procedūrų supaprastinimo būdų. Tai galėtų būti šiuolaikinės elektroninės bankininkystės sistemose priverstinio lėšų išmokėjimo sustabdymo bei nurašymo funkcijų įdiegimas. Tokiu atveju, mokesčių administratoriaus pareigūnas galėtų elektroniniais kanalais sužinoti apie mokesčių mokėtojų atidarytas sąskaitas banko įstaigose, taip pat elektroniniu būdu apriboti lėšų išmokėjimą iš šių sąskaitų bei, priėmus atitinkamą sprendimą, nurašyti nuo mokesčių mokėtojo sąskaitų mokestinės nepriemokos sumas vien paspaudęs kompiuterio pelės klavišą. Šitaip mokesčių mokėtojo lėšų išmokėjimo iš jo sąskaitų apribojimo procedūra taptų žymiai operatyvesnė bei sumažėtų galimybių nesąžiningiems mokesčių mokėtojams išvengti mokestinės prievolės įvykdymo. Tokiu būdu nurodymo kredito įstaigai nutraukti lėšų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų, kaip mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė, realiai, o ne tik deklaratyviai atitiktų savo tikslą – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą.

Aptarkime antrąjį nagrinėjamo mokestinės prievolės užtikrinimo būdo taikymo pagrindą, įtvirtintą Mokesčių administravimo įstatymo 102 straipsnyje – kai dėl mokesčių mokėtojo yra priimtas sprendimas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje.

<sup>35</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 9.3. – 9.5. p.

Pažymėtina, kad tokia šios įstatymo nuostatos formuluotė atrodo nelogiška ir klaidinga. Pirmuoju atveju, kai mokesčių mokėtojas neleidžia atlikti patikrinimo, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, mokesčio mokėtojo disponavimo lėšomis sąskaitose apribojimas yra laikytinas mokestinės prievolės užtikrinimo priemone laikinosios apsaugos priemonės prasme. Tačiau antras atvejis, kai mokesčių administratorius priima sprendimą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo sąskaitos, yra jau nebe užtikrinimo, o priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo priemonė. Toks nurodymas nurašyti mokesčio nepriemokos sumas iš skolininko sąskaitos savo esme nesiderina su straipsnio, kuriame įtvirtinta tokia nuostata, pavadinimu – *“nurodymas nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitos”*. Aiškinant sistemiškai pinigų išdavimo nutraukimas yra draudimas atlikti pinigų išdavimo ar pervedimo operaciją, o pinigų nurašymas – tai privalomas pinigų pervedimas, t.y. priešingas draudimui atlikti pervedimo operaciją veiksmas.

Be to, minėtas straipsnis įtrauktas į Mokesčių administravimo įstatymo V skyriaus *“Mokesčių apskaičiavimas, sumokėjimas ir išieškojimas”* ketvirtąjį skirsnį *“Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimas”*, o ne į penktąjį skirsnį *“Mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas”*. Taikant mokestinės prievolės užtikrinimo priemones siekiama užsitikrinti tiek esamos, tiek galimai būsimos prievolės sumokėjimą. Galimai būsimai prievolei negalima taikyti priverstinio išieškojimo procedūrų, kadangi ši prievolė gali ir nekilti. Kaip jau minėta pirmajame darbo skyriuje, mokestinė prievolė pasibaigia jos sumokėjimu, jos priverstiniu išieškojimu ar kitais būdais. Taigi, mokesčių mokėtojas, kurio atžvilgiu taikoma mokestinės prievolės užtikrinimo priemonė, gali pats įvykdyti šią prievolę, todėl jos priverstinio išieškojimo gali neprireikti. Todėl išimtinai su priverstiniu išieškojimu siejamo veiksmo – sprendimo nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje, nereikėtų įtraukti į mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių, turinčių tik laikino tam tikrų mokesčio mokėtojo teisių suvaržymo pobūdį, sąrašą.

Taigi, Mokesčių administravimo įstatymo 102 straipsnio formuluotė, kaip klaidingai tapatinanti du skirtingus mokestinės prievolės užtikrinimo bei šios prievolės priverstinio išieškojimo teisinius santykius, turėtų būti keičiama.

Tačiau neskubėkime daryti tokios išvados, kadangi Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija, pateikia nagrinėjamos problemos paaiškinimą, įtvirtindama nuostatą, kad pateikiant bankui sprendimą dėl mokestinės nepriemokos sumų priverstinio išieškojimo iš mokesčių mokėtojo sąskaitos, kiekvienam kitam bankui, kuriame yra žinomos skolininko vardu atidarytos sąskaitos, parengiamas ir pateikiamas nustatytos formos nurodymas nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš sąskaitos<sup>36</sup>. O tai reiškia, kad nurodymas nutraukti piniginių lėšų išmokėjimą iš kitų mokesčių mokėtojo sąskaitų užtikrina mokestinės prievolės sumokėti mokesť

<sup>36</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 14.4.7. p.

ir su juo susijusias sumas įvykdymą tuo atveju, jei šių sumų nepavyks išieškoti iš pagrindinės mokesčių mokėtojo sąskaitos, į kurią išieškojimas nukreiptas pagal aukščiau minėtą sprendimą.

Taigi, kaip jau išsiaiškinome, mokestinės prievolės įvykdymo sąvoka apima ir mokestinės nepriemokos išieškojimą, todėl ir jau pradėjus priverstinius mokestinės nepriemokos išieškojimo veiksmus galime taikyti mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones. Tokių priemonių taikymas yra tinkamas bet kurioje prievolės vykdymo stadijoje, tiek užtikrinant galimai būsimą mokestinės nepriemokos sumų išieškojimą, tiek jau vykdant priverstinius išieškojimo veiksmus. Todėl laikytume, kad teisinių santykių reglamentavimo kolizijos nagrinėjamu klausimu nėra, nors tokia įstatymo formuluotė, kokia nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 102 straipsnyje sukelia tikrą sąvokų aiškinimo painiavą.

Analizuojant nurodymo kredito įstaigai nutraukti piniginių lėšų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos institutą, lyginamuoju aspektu galime panagrinėti iš esmės panašius vykdymo proceso metu atsirandančius santykius įtvirtinančias Civilinio proceso kodekse nuostatas. Tokia lyginamoji analizė padės rasti šių procedūrų tam tikrų panašumų, nustatyti vieno ar kito reglamentavimo privalumų ar trūkumų.

Taigi, Civilinio proceso kodekso 689 straipsnio *“piniginių lėšų, esančių kredito įstaigoje bei pas kitus asmenis, areštas”* 1 dalyje nustatyta, kad *“nukreipdamas išieškojimą į pinigines lėšas, antstolis bankams, kitoms kredito įstaigoms ar asmeniui pasiunčia Sprendimų vykdymo instrukcijoje<sup>37</sup> nustatytos formos patvarkymą patikrinti, ar skolininko vardu yra piniginių lėšų, bei sustabdyti tokios sumos piniginių lėšų išmokėjimą, kokia reikalinga išieškotinai sumai ir vykdymo išlaidoms padengti.”* Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad *“bankas, kredito įstaiga ar kiti asmenys nuo antstolio patvarkymo gavimo dienos momento sustabdo skolininko piniginių lėšų išmokėjimą tiek, kiek tai būtina antstolio reikalavimui įvykdyti, ir apie tai nedelsdami informuoja antstolį. Jeigu per penkias dienas nuo informacijos apie skolininko turimas pinigines lėšas išsiuntimo antstoliui dienos kredito įstaiga ar kiti asmenys negauna šio straipsnio 4 dalyje nurodyto patvarkymo areštuoti skolininko lėšas, visi lėšų išmokėjimo apribojimai panaikinami.”*

Taigi matome, kad antstolis surinkdamas informaciją apie skolininko sąskaitas kredito įstaigose kartu ir laikinai sustabdo piniginių lėšų išmokėjimą iš šių sąskaitų. Gavęs informaciją iš kredito įstaigos apie skolininko turimas pinigines lėšas, antstolis parengia ir išsiunčia patvarkymą areštuoti bei pervesti į antstolio depozitinę sąskaitą skolininko lėšas, reikalingas skolos ir vykdymo išlaidų sumai padengti. Taigi toks skolininko lėšų išmokėjimo sustabdymas yra reikalingas užtikrinti būsimą antstolio patvarkymo dėl lėšų arešto bei pervedimo į antstolio depozitinę sąskaitą įvykdymą.

Matome, kad kai yra priimtas sprendimas išieškoti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo sąskaitų, mokesčių administratoriaus duodamo nurodymo kredito įstaigai

<sup>37</sup> Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2005 10 27 įsakymas Nr. 1R-352 *“Dėl sprendimų vykdymo instrukcijos patvirtinimo”* // Valstybės žinios. 2005, Nr. 130-4682.

nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų tikslas yra analogiškas antstolio patvarkymo sustabdyti skolininko lėšų išmokėjimą tikslui – užtikrinti būsimo išieškojimo iš sustabdytos sumos įvykdymą. Jeigu toks lėšų disponavimo apribojimas nebūtų taikomas, per tam tikrą laikotarpį, kol antstoliui bus pateikta informacija apie skolininko sąskaitas bei lėšas jose, o mokesčių administratorius sužinos apie galimybes išieškoti mokestinės nepriemokos sumas iš jau areštuotos sąskaitos, bei kol bus parengti ir įteikti atitinkami dokumentai, įtvirtinantys reikalavimus nurašyti įsiskolinimo sumas, skolininkas galėtų netrukdomai disponuoti savo lėšomis sąskaitose, jas išsiimti, pervesti kitiems asmenims ir pan. Tokiu atveju išieškojimas iš skolininko sąskaitų taptų savotiška loterija. Taigi lėšų disponavimo apribojimas yra būtinas siekiant užtikrinti tinkamą ir operatyvų įsiskolinimo sumų išieškojimą.

Tačiau čia išryškėja vienas esminis antstolio bei mokesčių administratoriaus taikomų lėšų sustabdymo procedūrų skirtumas. Civilinio proceso kodekso 689 straipsnio 1 dalyje nurodytas antstolio patvarkymas patikrinti ar skolininko vardu yra piniginių lėšų, bei sustabdyti šių lėšų išmokėjimą yra siejamas su informacijos apie skolininko turtinę padėtį surinkimu bei ekonomiškumo principo įgyvendinimu vykdymo procese. Kuomet antstolis nustato, kad skolininkas turi kelias sąskaitas skirtingose kredito įstaigose ir visose sąskaitose yra pakankamai lėšų išieškotinai sumai ir vykdymo išlaidų išieškojimui įvykdyti, nedelsdamas panaikina neareštuotinių piniginių lėšų sustabdymą<sup>38</sup>. Taigi, antstolis, areštuodamas reikalaujamą sumą, lėšų disponavimo apribojimus kitose kredito įstaigose panaikina, o tuo tarpu mokesčių administratorius turėdamas visą reikiamą informaciją apie mokesčių mokėtojo sąskaitas bei priimdamas sprendimą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas nuo vienos iš mokesčių mokėtojo sąskaitų, taip pat dar papildomai sustabdo šios sumos išmokėjimą ir kitose kredito įstaigose esančiose šio mokesčio mokėtojo sąskaitose. Taigi tokia mokesčių administratoriaus taikoma mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė yra nepaaiškinama ekonomiškumo principo požiūriu, suteikia mokesčių administratoriui teisę nepagrįstai suvaržyti asmens pinigines lėšas, tuo prieštaraujama mokesčių administratoriaus pareigai kuo mažiau trikdyti mokesčio mokėtojo veiklą<sup>39</sup>.

Belieka konstatuoti, kad tiek Mokesčių administravimo įstatymas, tiek jo pagrindu priimti lydimieji poįstatyminiai teisės aktai (Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija) tinkamai ir aiškiai neregulamentuoja nurodymo nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų kaip mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės paskirties, taikymo pagrindų bei atvejų, tuo sudaromos prielaidos nepagrįstam mokesčių mokėtojo piniginių lėšų disponavimo suvaržymui. Kadangi mūsų nagrinėjamas klausimas yra susijęs su asmens turtinių teisių apribojimais bei valstybės prievartos panaudojimo atvejais, tokiuose santykiuose vyrauja išimtinai imperatyvinis reguliavimo metodas, todėl tokie teisiniai

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 689 str. 3 d.

<sup>39</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 32 str. 7 p.

santykiai turi būti labai aiškiai ir detalai sureglamentuoti, nepaliekant vietos galimiems asmenų, kurių atžvilgiu taikoma valstybės prievarta, teisių pažeidimams ir valstybės deleguotas funkcijas įgyvendinančių institucijų piktnaudžiavimui joms suteiktomis teisėmis.

## 2.4. Hipoteka arba įkeitimas

Įstatymų leidėjas reaguodamas į sparčiai besivystančius civilinius teisinius santykius Lietuvoje, 2001 06 26 priimdamas mokesčių administravimo įstatymo pakeitimus<sup>40</sup>, mokesčių administratoriui suteikė naujų priemonių, padėsiančių efektyviau užtikrinti mokestinių prievolių įvykdymą. Šios, gana plačiai taikomos užtikrinant turtinio pobūdžio prievolės civilinėje teisėje, naujovės yra hipoteka arba įkeitimas bei laidavimas arba garantija.

Civilinio kodekso nuostatos įtvirtina netesybas, laidavimą, garantiją, rankpinigius bei įkeitimą (hipoteką) kaip prievolių įvykdymą užtikrinančius būdus. Hipoteka ir įkeitimas, skirtingai nuo kitų užtikrinimo priemonių, yra ypatingos, kadangi šioms įkeitimo formoms yra nustatytas daiktinių teisių režimas. Tiek hipoteka, tiek įkeitimas, kaip civilinės teisės institutai, yra reglamentuojami Civilinio kodekso IV knygos „*Daiktinė teisė*“, o ne VI knygos „*Prievolių teisė*“ normomis<sup>41</sup>, todėl laikytini daiktinėmis o ne prievolinėmis teisėmis.

Hipotekos ir įkeitimo esmė yra ta, kad skolininkas įkeičia tam tikrą turtą kreditoriaus naudai, tuo užtikrindamas esamos ar būsimos prievolės įvykdymą. Hipotekos sąvokos nereikėtų painioti su įkeitimo sąvoka, nes hipoteka įkeičiamas nekilnojamasis turtas, o įkeitimu – kilnojamasis turtas ar turtinės teisės. Hipoteka ar įkeitimu užtikrinti kreditoriaus reikalavimai tenkinami be eilės, t.y. anksčiau už visus kitus kreditorius<sup>42</sup>.

Mokesčių administravimo įstatymo 103 straipsnis įtvirtina mokesčių administratoriaus teisę, siekiant užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą, taikyti priverstinės arba sutartinės hipotekos arba įkeitimo užtikrinimo priemones.

Atitinkamai Civilinis kodeksas įtvirtina, kad valstybės reikalavimams, kylantiems iš mokestinių bei valstybinio socialinio draudimo teisinių santykių, užtikrinti gali būti taikoma priverstinė hipoteka<sup>43</sup>. Priverstinio kilnojamojo turto ar turtinių teisių įkeitimui taikomos tos pačios taisyklės kaip ir priverstinės hipotekos atveju.

Mokesčių administratorius, taikydamas priverstinę hipoteką kaip mokestinę prievolę užtikrinančią priemonę, surašo hipotekos lakštą, jame be kitų privalomųjų rekvizitų nurodo duomenis apie įkeitimu užtikrinamą prievolę, jos dydį bei įvykdymo terminus, taip pat priverstinės hipotekos taikymo pagrindą. Šį lakštą pasirašo mokesčių administratorius, skolininko parašas nereikalingas, kadangi turtas įkeičiamas priverstinai, be skolininko valios.

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 2001 06 26 įstatymo Nr. IX-394 redakcija. // Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211.

<sup>41</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262, IV knygos XI, X skyriai.

<sup>42</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262, 4.192 str. 1 d., 4.198 str. 2 d., Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 754 str. 1 d.

<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262, 4.175 str. 2 d. 1 p.

Hipotekos lakštas su prašymu įregistruoti priverstinę hipoteką skolininko turtui, pateikiamas įkeičiamo turto buvimo vietos hipotekos įstaigai, kartu pateikiant ir prašyme nurodytus duomenis patvirtinančius dokumentus. Hipotekos teisėjas, patikrinęs, ar yra pagrindas registruoti priverstinę hipoteką, ar įkeičiamas turtas gali būti priverstinės hipotekos ar įkeitimo objektu, bei ar įkeičiamo turto vertė iš esmės nėra didesnė už įkeitimu užtikrinamų reikalavimų sumą, per penkias dienas nuo prašymo gavimo priima sprendimą patenkinti prašymą įregistruoti priverstinę hipoteką arba jį atmesti. Patenkinus šį prašymą priverstinė hipoteka ne vėliau kaip kitą darbo dieną įregistruojama vietiniame hipotekos registre ir ne vėliau kaip per dvidešimt keturias valandas elektroniniu būdu duomenys perduodami centriniam hipotekos registrui. Hipotekos įregistravimo operatyvumas yra svarbus dėl to, kad hipoteka įsigalioja nuo jos įregistravimo hipotekos registre momento, kai viešame registre įrašomi atitinkami įrašai<sup>44</sup>.

Taigi matome, kad mokesčių administratorius priverstiniu būdu įkeitęs tam tikrą mokesčių mokėtojo turtą, užsitikrina mokestinės prievolės įvykdymą. Tačiau kita vertus toks prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas leidžia mokesčių administratoriui patenkinti savo reikalavimus iš įkeisto turto pirmiau nei kiti kreditoriai. Tokie valstybės reikalavimai iškeliami į pirmąją eilę prieš kitus, nehipotekinius kreditorius, todėl jų teisės į reikalavimų patenkinimą gali būti pažeistos. Štai pavyzdžiui Civilinis kodeksas nustatydamas lėšų nurašymo eiliškumą, numato, kad lėšos pagal vykdomuosius dokumentus dėl žalos, padarytos sveikatos sužalojimu ar gyvybės atėmimu, atlyginimo, išlaikymo išieškojimo, išmokų, kylančių iš darbo ar autorinių sutarčių nurašomos pirmesne eile nei pagal mokėjimo dokumentus, nustatančius įmokas į valstybės biudžetą<sup>45</sup>. Analogiškas nuostatas įtvirtina taip pat ir įmonių bankroto įstatymas<sup>46</sup>, kurio 35 straipsnio 2 dalis nustato, kad pirmiau valstybės reikalavimų tenkinami darbuotojų reikalavimai susiję su darbo santykiais; reikalavimai atlyginti žalą dėl suluošinimo ar kitokio kūno sužalojimo, susirgimo profesine liga arba mirties nuo nelaimingo atsitikimo darbe. Tačiau jei mokesčių administratorius užtikrindamas įsiskolinimo biudžetui sumokėjimą priverstinai įkeičia tam tikros įmonės turtą ir šio turto nepakanka šiems reikalavimams patenkinti, darbuotojai liktų neatgavę jiems priklausančio darbo užmokesčio, kadangi iš hipoteka įkeisto turto hipotekos turėtojo reikalavimai tenkinami be eilės.

Taigi gauname tam tikrą dviprasmišką situaciją: iš vienos pusės, įstatymų leidėjas tam tikroms grupėms asmenų suteikia prioritetą į reikalavimų patenkinimą pirmesne eile už kitus kreditorius, o iš kitos pusės, mokesčių administratoriui suteikia teisę, priimant sprendimą dėl pareiškimo priverstinei hipotekai pateikimo, ignoruoti kitų nehipotekinių kreditorių reikalavimų buvimą. Kadangi asmuo, negaunantis jam priklausančio atlyginimo yra kur kas labiau socialiai

<sup>44</sup> Ten pat. 4.187 str.

<sup>45</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262, 6.923 str. 2 d.

<sup>46</sup> Valstybės žinios. 2001. Nr. 31-1010.

pažeidžiamas nei valstybė, tokia situacija negali būti paaiškinama socialinio teisingumo požiūriu. Tokios nuomonės laikosi ir E. Baranauskas savo daktaro disertacijoje<sup>47</sup>.

Panašių problemų nekyla, kai mokesčių mokėtojas įkeičia turtą valstybės naudai sutartiniais pagrindais, kadangi šiuo atveju mokesčių mokėtojas turi tam tikrą valios laisvę. Sutartinė hipoteka ar įkeitimas gali būti taikomas, kai mokesčių mokėtojas kreipiasi į mokesčių administratorių prašydamas atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos įvykdymo terminą. Tokiu atveju mokesčių administratorius, sudarydamas mokestinės paskolos sutartį su mokesčių mokėtoju, siekia užsitikrinti šios sutarties įvykdymą, todėl gali pareikalauti, kad mokesčių mokėtojas įkeistų kokią nors turtą.

Tačiau pagrindinė hipotekos ir įkeitimo kaip mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės problema yra ta, kad nuo pat šių priemonių įtvirtinimo Mokesčių administravimo įstatyme 2001 metais, taip ir nepriimtas joks poįstatyminis teisės aktas, kuris konkrečiai nustatytų šių priemonių panaudojimo atvejus, kriterijus bei tvarką. Dėl standartizuotų taisyklių nebuvimo vietos mokesčių administratoriai tiesiog vengia taikyti šias priemones, nors dėl jų efektyvumo abejonių nekyla.

Taigi, matome, kad hipoteka ir įkeitimas, dėl reikalavimų tenkinimo iš įkeisto turto prioriteto prieš kitų kreditorių reikalavimus, yra pati efektyviausia mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė. Tačiau jos taikymo atvejai labai riboti, kadangi priverstinės hipotekos taikymas, kaip jau minėta, sukelia tam tikrų problemų iš socialinio teisingumo pozicijų, o sutartinė hipoteka įmanoma tik pačiam mokesčių mokėtojui prašant atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos įvykdymo terminą.

Išanalizavę statistinius duomenis (priedai Nr. 3, Nr. 5), matome, kad 2005 metais buvo tik 14 atvejų (už bendrą 1.727,800 litų sumą), kada buvo taikyta hipoteka ar įkeitimas kaip mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai ir taip pat vos 2 priverstinės hipotekos atvejai (už bendrą 1.164,900 litų sumą). Tuo tarpu per 2006 metų pirmuosius tris ketvirčius hipoteka ir įkeitimas bei priverstinė hipoteka kaip mokestinės prievolės užtikrinimo būdai taikyti vos po 2 kartus (atitinkamai už 484,500 bei 1.735,900 litų sumai). Taigi, akivaizdu, kad minėtos hipotekos ir įkeitimo taikymo užtikrinant mokestinės prievolės įvykdymą problemos labai žymiai sumenkina šios priemonės efektyvumą.

## **2.5. Laidavimas arba garantija**

Laidavimas ir garantija, kaip ir ankstesniame skyrelyje aptarti hipoteka bei įkeitimas kaip mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės mokesčių įstatymuose įtvirtintos palyginti neseniai.

---

<sup>47</sup> Baranauskas E. Įkeitimo teisinis reguliavimas: daktaro disertacija. Soc. mokslai: teisė (01S)/LTU.-V., 2002.



Laidavimo, taip pat garantijos santykiai iš esmės yra civiliniai prievoliniai teisiniai santykiai, jų samprata įtvirtinta Civiliniame kodekse. Pagal šio kodekso nuostatas *laidavimas* yra sutartinis civilinis teisinis santykis, kai sutartimi laiduotojas įsipareigoja atsakyti kito asmens kreditoriui, jei asmuo, už kurį laiduojama, neįvykdys arba nepilnai įvykdys savo prievolę kreditoriui<sup>48</sup>. Tuo tarpu *garantija* yra garanto įsipareigojimas visiškai ar iš dalies atsakyti kreditoriui garantijoje nurodyta suma už skolininko neįvykdytą ar netinkamai įvykdytą prievolę<sup>49</sup>.

Kaip hipotekos ar įkeitimo atveju, taip ir laidavimo arba garantijos kaip mokestinę prievolę užtikrinančios priemonės paprastai gali būti pareikalaujama mokesčių mokėtojų prašant atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą, t.y. sudarant mokestinės paskolos sutartį. Toks reikalavimas yra visiškai logiškas, kadangi mokesčių mokėtojų prašant taikyti tam tikras lengvatas jo atžvilgiu, t.y. atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą, jis turi tam tikru būdu įrodyti savo ketinimą įvykdyti prievolę, o ne jos išvengti. Taigi, tokiu atveju mokestinės prievolės užtikrinimas laidavimu ar garantija yra bene tinkamiausiai išlaikanti kreditoriaus bei mokesčių mokėtojo interesų pusiausvyrą priemonė.

Lyginant su hipoteka, įkeitimu arba turto areštavimu, laidavimas ir garantija yra labai lanksti prievolės užtikrinimo priemonė. Kaip jau minėta, laidavimas ir garantija yra iš esmės sutartiniai civiliniai santykiai, pasižymintys dispozityvumu, t.y. sutartyje galima numatyti kitokias sąlygas nei numato įstatymas, kurios neretai būna švelnesnės, palankesnės, optimalios visiems sutarties dalyviams. Tuo tarpu hipoteka, įkeitimas bei turto areštas yra neišvengiamai susiję su prievartos elementu – priverstiniu įkeičiamo ar areštuojamo turto nuosavybės teisės apribojimu. Bet kokie priverstiniai turto suvaržymai dažniausiai turi neigiamą psichologinį poveikį ir todėl neskatina mokesčių mokėtojo geranoriškumo. Tai prieštarauja šiuo metu ypač akcentuojamai mokesčių mokėtojų švietimo bei mokesčių mokėtojo sąžiningumo ugdymo politikai, kuria siekiama pažaboti atlyginimų mokėjimą „vokeliuose“ bei kitokius visuomenėje paplitusius mokesčių mokėjimo vengimo reiškinius.

Atkreiptinas dėmesys, kad gali būti daromas skirtumas tarp laiduotojo ir garanto sąvokų pagal skirtingus teisės aktus. Civilinėje teisėje laiduotoju ar garantu gali būti bet kuris asmuo, turintis pakankamai turto laiduojamai ar garantuojamai prievolei įvykdyti. Tuo tarpu mokesčių teisėje laiduotojui bei garantui keliami tam tikri reikalavimai. Mokesčių administravimo įstatymas nustato, jog laiduotoju arba garantu gali būti centriniame mokesčių administraciniame įstatyme nustatyta tvarka užregistruotas Lietuvos Respublikos asmuo – bankas, draudimo įmonė arba kitas trečiasis asmuo, taip pat kitas Bendrijoje įsteigtas trečiasis asmuo, kurie atitinka Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatytus kriterijus<sup>50</sup>. Šie kriterijai, nustatyti Lietuvos

<sup>48</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262, 6.76 str. 1 d.

<sup>49</sup> Ten pat. 6.90 straipsnio 1 dalis.

<sup>50</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 104 str. 1 d.

Respublikos Vyriausybės 2004 04 28 nutarimu Nr. 428 “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 104 straipsnio nuostatų įgyvendinimo”<sup>51</sup>, bei jų pagrindu priimtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 07 09 įsakymas Nr. VA-132 “Dėl valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklių patvirtinimo”<sup>52</sup>, kiti teisės aktai dar labiau susiaurina asmenų galinčių būti laiduotojais arba garantais ratą. Jais gali būti Lietuvos Respublikoje ar kitose Europos Ekonominei erdvei priklausančiose valstybėse veikiantys, turintys teisę išduoti laidavimo arba garantijos dokumentus bankai ar bankų filialai bei turinčios teisę sudaryti laidavimo draudimo sutartis draudimo įmonės ar draudimo įmonių filialai. Bankams bei draudimo įmonėms keliama daug aukštų turinio, teisinio bei garantinio pobūdžio reikalavimų dėl jų patikimumo, atsiskaitymo su kreditoriais užtikrinimo.

Taikydama tokius aukštus kriterijus laiduotojais arba garantais galinčiais būti asmenims valstybė neabejotinai užsitikrina mokestinės prievolės sumokėjimą į biudžetą. Tuo tarpu civilinėje teisėje kreditorius negali jaustis visiškai saugus dėl prievolės jam įvykdymo, kuomet laiduotojas arba garantas nėra bankas ar draudimo įmonė. Tokiu atveju kreditorius nėra visiškai apsaugotas ne tik nuo skolininko, bet ir nuo laiduotojo ar garanto nemokumo. Todėl valstybė, nustatydamą, kad mokestinę prievolę užtikrinančiais laiduotojais arba garantais gali būti tik finansiškai pajėgūs operuoti didelėmis lėšų sumomis subjektai, dėl kurių mokumo abejonių nekyla, turi neginčijamą pranašumą prieš kitus kreditorius.

Kaip minėta, laidavimo arba garantijos mokestinės prievolės užtikrinimui gali būti pareikalauta tik mokesčių mokėtojai prašant atidėti arba išdėstyti mokestinės prievolės įvykdymo terminą, t. y. sudarant mokestinės paskolos sutartį. Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 2 dalies nuostatos įtvirtina taisyklę, kad mokesčių administratorius sprendimą atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali priimti tik nustatęs, kad nedelsiant sumokėjus šią prievolę mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritinė arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, ir šios mokestinės nepriemokos atidėjimas ar išdėstymas suteiktų galimybę stabilizuoti mokesčių mokėtojo finansinę būklę ir įvykdyti mokestinę prievolę vėliau.

Mokesčių administratorius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 11 17 įsakymu Nr. 268 (2004 05 13 įsakymo Nr., 1K-182 redakcija) patvirtintomis Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklėmis<sup>53</sup>, per trisdešimt dienų nuo mokesčių mokėtojo prašymo ir visų prašymui nagrinėti reikiamų dokumentų pateikimo dienos išnagrinėja šį prašymą, surenka papildomą informaciją ir priima sprendimą patenkinti mokesčių

<sup>51</sup> Valstybės žinios. 2004, Nr. 69-2393.

<sup>52</sup> Valstybės žinios. 2004, Nr. 109-4114.

<sup>53</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 11 17 įsakymas Nr. 268 “Dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo” 2004 05 13 įsakymo Nr. 1K-182 redakcija // Valstybės žinios. 2004, Nr. 82-2965

mokėtojo prašymą atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos įvykdymo terminą arba netenkinti šio prašymo.

Taigi, matome, kad šiuo atveju pats mokesčių mokėtojas yra suinteresuotas sumokėti mokestinę nepriemoką, tik dėl tam tikrų objektyvių priežasčių, to negali padaryti iš karto, o ne piktybiškai siekia išvengti prievolės įvykdymo. Nesant mokesčių mokėtojo veiksmuose piktybiškumo ar vengimo sumokėti mokesčio nepriemoką požymių, nėra ir rizikos, kad mokesčių mokėtojas sieks paslėpti, perleisti kitiems asmenims ar kitaip netekti turto, tuo apsunkindamas ar padarydamas neįmanomu mokestinės prievolės įvykdymą. Nesant tokio pavojaus, netikslinga taikyti griežtesnį mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių. Taigi, mokesčių mokėtojo *subjektyvus elgesys* yra vienas svarbiausių kriterijų, į kurį turi atsižvelgti mokesčių administratorius, pasirinkdamas, kurią mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančią priemonę taikyti.

Taigi, galime išskirti šiuos laidavimo arba garantijos kaip mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės bruožus:

- tai sutartinio, o ne priverstinio pobūdžio prievolės užtikrinimo priemonė;
- tai tinkamai užtikrinanti mokesčių mokėtojo interesus priemonė, nes ji nėra susijusi su turto suvaržymais;
- tai tinkamai užtikrinanti mokesčių administratoriaus interesus priemonė, nes laiduotojais arba garantais gali būti tik specialius kriterijus atitinkantys subjektai, dėl kurių mokumo abejonių neįkyla;
- tai bene vienintelė priemonė, tinkamai užtikrinanti prievolės įvykdymą nesant areštuotino ar įkeistino mokesčių mokėtojo turto;
- ši priemonė efektyvi tik tada, kai mokesčių mokėtojas nesiekia visais įmanomais būdais išvengti mokesčio sumokėjimo, o yra linkęs įvykdyti prievolę geruoju, tačiau dėl tam tikrų priežasčių neturi galimybės atsiskaityti iš karto.

Išanalizavę statistinę medžiagą (priedai Nr. 3, Nr. 5), matome, kad laidavimo bei garantijos kaip mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių tiek per 2005 metus, tiek per 2006 metų pirmus tris ketvirčius taikyta vos po 2 kartus (už atitinkamai 302,500 ir 327,800 litų sumą). Palyginus per šiuos laikotarpius pagal mokestinės paskolos sutartis sumokėtas sumas (priedai Nr. 4, Nr. 6) bei laidavimu ir garantija užtikrintas sumas (pagal mokestinės paskolos sutartis per 2005 metus sumokėta 42.401,400 litų, o laidavimu ir garantija užtikrinta tik 302,500 litų suma, atitinkamai per 2006 metų pirmus tris ketvirčius sumokėta 34.011,800 litų, o užtikrinta tik 327,800 litų suma), yra daugiau nei akivaizdu, kad nepaisant šios priemonės aptartų pranašumų prieš kitas – priverstinio pobūdžio priemones, ji yra visiškai nepopuliari. Kadangi mokestinės prievolės įvykdymas gali būti užtikrinamas laidavimu ar garantija tik mokesčių

administratoriaus reikalavimu, tokio nepopuliarumo priežastimi galime laikyti būtent mokesčių administratoriaus vangumą perimant naujoves į mokesčių administravimo procesą.

Apibendrinant mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių taikymą, galime pažymėti jog po jų pritaikymo kiek daugiau nei 10 procentų mokesčių mokėtojų įvykdė savo prievoles (priedai Nr. 4, Nr. 6), tai sudaro gana žymią visų priverstinai išieškomų nepriemokų dalį, tačiau ir parodo priverstinio nepriemokų išieškojimo būtinumą.

### 3. PRIVERSTINIS IŠIEŠKOJIMAS

Norėdami geriau suvokti priverstinio mokestinių nepriemokų išieškojimo esminius bruožus, turime gerai išanalizuoti visą išieškojimo procedūrą. Tuomet matysime pilnesnį šios svarbios mokesčių administravimo srities vaizdą, galėsime labiau įsigilinti į teorines bei praktines su išieškojimu susijusias problemas.

Palyginkime Mokesčių administravimo įstatymo bei Civilinio proceso kodekso ir jų pagrindu priimtų lydimųjų teisės aktų reglamentuojančių priverstinio išieškojimo procedūras mokesčių administravimo bei sprendimų vykdymo procese. Lyginamosios analizės metodas šiuo atveju leidžia gana detalai išsiaiškinti abiejų lyginamų procedūrų ypatumus, nustatyti jų privalumus bei trūkumus, identifikuoti problemas, pamėginti rasti šių problemų sprendimų variantus.

Mokesčių administravimo įstatymas nustato šiuos mokesčių administratoriaus teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo pagrindus:

- 1) mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčio ir su juo susijusių sumų, nurodytų mokesčių administratoriaus raginime;
- 2) mokesčių mokėtojas nesumoka deklaruoto mokesčio arba muitinės deklaracijoje nurodyto mokesčio atitinkamo mokesčio įstatyme ar jo pagrindu priimtame lydimajame teisės akte nustatytu terminu;
- 3) mokesčių mokėtojas Mokesčių administravimo įstatymo 81 str. 2 d. nurodytu terminu nesumoka mokesčių administratoriaus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodytų mokesčio ir su juo susijusių sumų.<sup>54</sup>

Esant šiems pagrindams mokesčių administratorius gali imtis tokių mokestinės nepriemokos priverstinių išieškojimo priemonių:

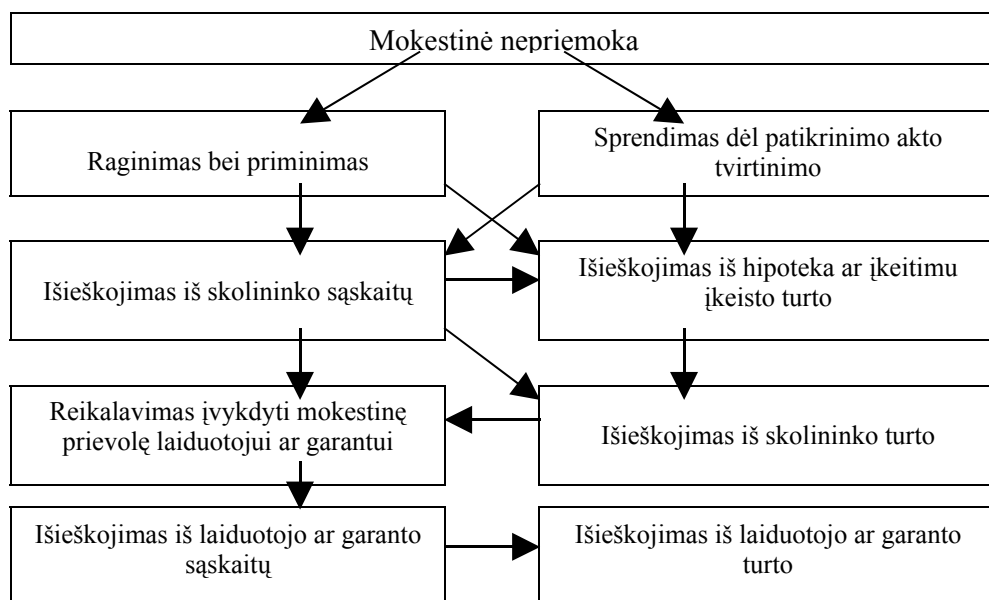
- 1) kredito įstaigai duodamas nurodymas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos;
- 2) jeigu mokestinės prievolės įvykdymas užtikrintas laidavimu arba garantija, laiduotojui arba garantui pateikiamas reikalavimas įvykdyti mokesčių mokėtojo prievolę ir už mokesčio mokėtoją sumokėti mokestinę nepriemoką;
- 3) jeigu laiduotojas arba garantas nevykdo minėto mokesčių administratoriaus reikalavimo, kredito įstaigai duodamas nurodymas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš laiduotojo arba garanto sąskaitos;
- 4) priimamas sprendimas dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto.<sup>55</sup>

Išanalizavę šias Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, taip pat Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukciją, matome, kad šie teisės aktai įtvirtina tam tikrą,

<sup>54</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 105 str.

<sup>55</sup> Ten pat. 106 str.

logine seka pagrįstą, išieškojimo procedūrų eiliškumą. Prieš panaudodamas priverstines išieškojimo priemones, mokesčių administratorius turi informuoti mokesčių mokėtoją apie susidariusias mokestinės nepriemokos sumas bei suteikti jam galimybę sumokėti šias sumas gera valia. Šiuo tikslu mokesčių administratorius tam tikrais atvejais išsiunčia mokesčių mokėtojui raginimą arba priminimą. Kai mokestinės prievolės įvykdymas užtikrintas įkeitimu, mokesčių administratorius gali pasirinkti, ar iš karto nukreipti išieškojimą į įkeistą turtą, ar išieškoti nepriemoką kitu būdu, taip pat, nepakakus įkeisto turto vertės visoms nepriemokos sumoms padengti, likučiai išieškomi iš kito turto bendra tvarka. Kai mokestinės prievolės įvykdymas užtikrintas laidavimu ar garantija, mokesčių administratorius, nesant galimybės išieškoti iš skolininko, pareikalauja laiduotoją ar garantą įvykdyti prievolę už skolininką, šiems to nepadarius – išieško nepriemokos sumas iš laiduotojo ar garanto sąskaitų ar turto<sup>56</sup>. Taigi, mokestinės nepriemokos išieškojimo procedūrų eiliškumą galėtume pavaizduoti taip:



### 3.1. Raginimas bei priminimas

Mokestinės nepriemokos išieškojimas nepradedamas, kol nėra išnaudojama galimybė mokesčių mokėtojui susimokėti mokestinę nepriemoką gera valia. Kad mokesčių mokėtojas galėtų pasinaudoti šia galimybe, jis turi būti tinkamai informuotas apie susidariusią mokestinę nepriemoką bei su ja susijusias sumas, jų sumokėjimo terminus, nesumokėjimo pasekmes, kitas savo teises bei pareigas. Mokesčių administravimo įstatymas nustato tokią mokesčio mokėtojo informavimo priemonę – raginimą mokestinę prievolę įvykdyti geruoju. Būtina apibrėžti tokio raginimo sampratą.

Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija nustato tokią raginimo sąvoką: “*Raginimas* – tai informacinio pobūdžio raštas, kuriuo mokesčių mokėtojas raginamas sumokėti

<sup>56</sup> Pažymėtina, kad laiduotoju arba garantu, užtikrinančiu mokestinės prievolės įvykdymą, gali būti tik komerciniai bankai ar draudimo bendrovės, t.y. subjektai, dėl kurių mokumo abejonių nekyla, todėl sunkiai įsivaizduotina situacija, kad mokestinės nepriemokos išieškojimas būtų nukreiptas į šių subjektų turtą.

sumas, apskaičiuotas mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimo metu, dėl kurių nepradėtas mokestinis ginčas”<sup>57</sup>. Ši sąvoka parengta pagal senesnės redakcijos mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, todėl joje yra tam tikrų netikslumų, kadangi pagal naujos redakcijos šio įstatymo nuostatas, raginimas dėl patikrinimo metu nustatytų mokestinių nepriemokų nesiunčiamas. Tačiau mus labiausia domina šiame raginimo apibrėžime nurodytas jo informacinis pobūdis. Iš to matome, kad raginimo pagrindinis tikslas ir paskirtis yra informuoti mokesčio mokėtoją apie esamas mokestinės nepriemokos sumas bei suteikti jam terminą įvykdyti mokestinę prievolę geruoju, prieš pradėdant priverstinio išieškojimo veiksmus.

Analogiškas raginimo tikslas yra ir civilinio proceso stadijoje – sprendimų vykdymo procese. Raginimo sąvoką šiame procese apibrėžia Civilinio proceso kodeksas: “raginimas įvykdyti sprendimą yra dokumentas, kuriuo antstolis praneša skolininkui apie tai, kad yra pateiktas vykdyti vykdomasis dokumentas, ir kad, jeigu šiame dokumente nurodyti veiksmai per antstolio nustatytą terminą nebus įvykdyti, bus pradėta priverstinio vykdymo procedūra”<sup>58</sup>. Matome, jog tiek mokesčių administravimo tiek ir vykdymo procese raginimo įvykdyti sprendimą geruoju kaip procesinio dokumento, paskirtis ir tikslas yra visiškai vienodi – informuoti prievolę turintį asmenį apie šią prievolę, perspėti apie būsimą priverstinį jos išieškojimą, šiam asmeniui neįvykdžius jos geruoju per raginime nustatytą terminą.

### **3.1.1. Raginimo įteikimo atvejai.**

Mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnis nustato, kad raginimas mokesčių mokėtojui turi būti įteikiamas kai:

- 1) įsiteisėjęs sprendimas dėl mokesčių mokėtojo skundo mokestiniuose ginčiuose, tai yra apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo, mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija savo sprendimu nepatenkina mokesčių mokėtojo skundo ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas nustatytu terminu neapskundžia; arba mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepatenkinantis mokesčių mokėtojo skundo, yra galutinis;
- 1) priimamas neigiamas sprendimas dėl mokesčių mokėtojo prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą;
- 2) nutraukiama mokestinės paskolos sutartis.

*Pirmasis atvejis* taikomas tada, kai buvo atliktas mokestinis patikrinimas, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis. Šio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu. Jeigu patikrinimo metu mokesčių įstatymų pažeidimų bei mokestinių nepriemokų nenustatyta, mokesčių mokėtojui išduodama patikrinimo pažyma, tačiau jeigu nustatomi tam tikri mokesčių įstatymų pažeidimai, lėmę neteislingą mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčių

<sup>57</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 11.1. p.

<sup>58</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 655 str. 1 d.

administratorius, atsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo pateiktas pastabas, priima sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo. Šiame sprendime mokesčių administratorius nurodo mokesčių mokėtojo nesumokėto papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių, paskirtų baudų sumas, kurias mokesčių mokėtojas privalo sumokėti per įstatymo nustatytą 20 dienų terminą. Nesutikdamas su tokiu mokesčių administratoriaus sprendimu, mokesčių mokėtojas gali šį sprendimą apskusti. Skundą nagrinėjanti institucija gali patvirtinti, panaikinti, iš dalies patvirtinti ar iš dalies panaikinti, arba pakeisti mokesčių administratoriaus sprendimą, taip pat įpareigoti iš naujo spręsti šį klausimą žemesnės instancijos institucijai. Mokesčių mokėtojas nesutikdamas su tokiu skundą išnagrinėjusios institucijos sprendimu gali jį skusti aukštesnės instancijos institucijai, taip pat teismui. To nepadarius per įstatymų nustatytą skundo padavimo terminą, sprendimas įsiteisėja ir tampa galutinis.

Taigi, įsiteisėjus mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimui, nepatenkinančiam mokesčio mokėtojo skundo dėl mokesčių administratoriaus sprendimo patvirtinti patikrinimo aktą, kuriuo mokesčių mokėtojas įpareigojamas sumokėti papildomai apskaičiuotą nesumokėtą mokestį bei su juo susijusias sumas, nuo sprendimo įsiteisėjimo momento mokesčių mokėtojui atsiranda pareiga sumokėti nepriemokos sumas. Dėl šios priežasties mokesčių mokėtojui įteikiamas raginimas, kuriuo mokesčių administratorius leidžia mokesčių mokėtojui per dvidešimt dienų nuo raginimo įteikimo dienos sumokėti raginime nurodytas sumas geruoju, t.y. nepradedant priverstinio išieškojimo procedūrų.

*Antruoju atveju*, mokesčių mokėtojas, turintis prievolę sumokėti mokestinę nepriemoką, kurio finansinė būklė, nedelsiant įvykdžius šį įsipareigojimą, taptų kritiška arba mokesčių mokėtojui kiltų didelių sunkumų vykdyti kitus savo finansinius įsipareigojimus, o atidėjęs ar išdėsčius prievolės įvykdymo terminą, būtų galimybė stabilizuoti savo finansinę būklę, turi teisę mokesčių administratoriui pateikti prašymą atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos įvykdymo terminą. Mokesčių administratoriaus sprendimu, gali būti patenkintas toks mokesčių mokėtojo prašymas ir su juo sudaryta mokestinės paskolos sutartis, (apie tai jau kalbėta ankstesniuose skyriuose), arba prašymas gali būti nepatenkintas, mokesčių mokėtojui neįrodžius jo prašyme nurodomų aplinkybių ar mokesčių administratoriaus reikalavimu neužtikrinus mokestinės prievolės įkeitimu, hipoteka, laidavimu arba garantija. Tokiu atveju, mokesčių mokėtojui taip pat įteikiamas raginimas, informuojantis apie prievolę sumokėti mokestinę nepriemoką ir su ja susijusias sumas.

*Trečiuoju atveju*, su mokesčių mokėtoju yra sudaryta mokestinės paskolos sutartis, tačiau mokesčių mokėtojas jos nevykdo ar netinkamai vykdo, dėl ko mokesčių administratorius priėmęs sprendimą nutraukti mokestinės paskolos sutartį, prieš pradėti ar atnaujindamas priverstinį mokestinės nepriemokos išieškojimą, paragina mokesčių mokėtoją geruoju įvykdyti prievolę.



### 3.1.2. Atvejai, kada raginimas nesiunčiamas.

Mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnio 2 dalyje įtvirtinti atvejai, kada mokesčių mokėtojai raginimas neturi būti siunčiamas:

- 1) nustatoma deklaruoto mokesčio ir (arba) šio mokesčio delspinigių nepriemoka arba muitinės deklaracijoje apskaičiuoto mokesčio ir (arba) šio mokesčio delspinigių nepriemoka;
- 2) Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje nustatytu terminu mokesčių mokėtojai nesumokamos mokesčių administratoriaus patikrinimo metu apskaičiuotos nesumokėto mokesčio ir su juos susijusios sumos.

*Pirmuoju atveju* mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijos 12.2. punktas numato galimybę mokesčių mokėtojai įteikti *priminimą* sumokėti deklaruotą, bet nesumokėtą mokestį geruoju. Apie tai kalbėsime šiame skyriuje vėliau.

*Antruoju atveju*, kai mokesčių administratorius priima sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 132 straipsnio 6 dalies nuostatas vienas šio sprendimo egzempliorius turi būti įteikiamas mokesčių mokėtojai. Šio įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta mokesčio mokėtojo pareiga per dvidešimties dienų terminą nuo minėto sprendimo jam įteikimo, sumokėti sprendime nurodytas mokestinio patikrinimo metu nustatytas mokestinės nepriemokos sumas. Taigi, įteikiant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, mokesčių mokėtojas jau yra informuojamas apie mokestinės nepriemokos sumas, bei jos sumokėjimo terminus, todėl siųsti mokesčių mokėtojai raginimą, kuriame būtų pateikiama analogiška informacija, būtų netikslinga.

Panašią taisyklę vykdymo procese įtvirtina ir Civilinio proceso kodekso nuostatos: “jeigu įstatymuose ar vykdomajame dokumente nurodyti įvykdymo terminai, raginimas įvykdyti sprendimą nesiunčiamas ir antstolis, pasibaigus nurodytam sprendimo įvykdymo terminui, iš karto pradeda priverstinio vykdymo veiksmus”<sup>59</sup>. Įtvirtinant šią nuostatą taip pat vadovautasi logine išvada, kad prievolę turintis asmuo buvo informuotas apie jos įvykdymo terminą, todėl jam prievolės neįvykdžius, antrą kartą apie tai informuoti nereikalinga.

### 3.1.3. Raginimo siuntimo ir nesiuntimo atvejų problematika.

Kaip jau minėjome raginimo, kaip procesinio dokumento, esminė paskirtis – informuoti mokesčių mokėtoją apie esamą mokestinę nepriemoką, bei nustatyti jam terminą įvykdyti mokestinę prievolę geruoju. Taip pat išsiaiškinome, kad įteikiant mokesčių mokėtojai sprendimą dėl patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, akto tvirtinimo, jis taip pat yra informuojamas apie esamą nepriemoką bei turimą terminą geruoju sumokėti sprendime nurodytas sumas, todėl papildomai informuoti mokesčių mokėtoją išsiunčiant jam raginimą nebereikia. Tačiau tuomet kyla pagrįstas klausimas, kodėl privaloma siųsti šį raginimą, kuomet

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 661 str. 1 d.

mokesčių mokėtojas apskundžia minėtą mokesčių administratoriaus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija nepatenkina mokesčių mokėtojo skundo ir šis sprendimas įsiteisėja?

Štai Mokesčių administravimo įstatymo 157 straipsnyje aiškiai pasakyta: “ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija priimtą sprendimą dėl mokestinio ginčo įteikia mokesčių mokėtojui”. Mokesčių mokėtojas gavęs jo skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo patvirtinti patikrinimo aktą nagrinėjusios institucijos sprendimą, kuriuo šis skundas netenkinamas, bei nesutikdamas su tokiu sprendimu, gali jį apskųsti aukštesnės instancijos institucijai arba teismui. Tai jis turi padaryti nepraleisdamas nustatytų 20 dienų skundo padavimo terminų, kitaip jo pareiškimas nebus nagrinėjamas. Jeigu mokesčių mokėtojas neskundžia tokio sprendimo arba jis yra galutinis, lieka galioti mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuris buvo skundžiamas. O, kaip jau žinome, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnio 2 dalies 2 punkto nuostatų reikalavimus, mokesčių mokėtojui įteikus tokį sprendimą ir šiam nesumokėjus jame nurodytų mokestinės nepriemokos sumų, raginimas neturi būti siunčiamas.

Taigi, gauname teisine logika nepagrįstą situaciją: mokesčių mokėtojui nesumokėjus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodytų mokestinės nepriemokos sumų, raginimas jam nesiunčiamas ir pradedamos išieškojimo procedūros, o jei mokesčių mokėtojas tokį sprendimą apskundžia, bet mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija skundo nepatenkina ir palieka galioti minėtą sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, mokesčių mokėtojui privaloma įteikti raginimą, tuo suteikiant papildomą 20 dienų terminą sumokėti mokestinės nepriemokos sumas geruoju, bei iki pasibaigs šis terminas, netaikyti priverstinio išieškojimo priemonių. Esant tokiai kolizinei situacijai, faktiškai geresnėje padėtyje atsiduria tas mokesčių mokėtojas, kuris skundžia mokesčių administratoriaus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nes, net ir ginčo pralaimėjimo atveju, jo mokestinės nepriemokos sumos nedidėja, išskyrus delspinigius, ir priverstinis išieškojimas nevykdomas per visą ginčo nagrinėjimo laikotarpį bei raginimo sumokėti šias nepriemokos sumas geruoju terminą. Taigi, nesąžiningiems mokesčių mokėtojams sudaromos prielaidos atitolinti mokestinės nepriemokos išieškojimą.

Visos mokestinių ginčų procedūros, įskaitant sprendimų apskundimo, įsiteisėjimo terminus, gali trukti iki kelių mėnesių. Per šį laikotarpį nesąžiningas mokesčių mokėtojas gali imtis veiksmų apsunkinti ar padaryti neįmanomu mokestinės nepriemokos išieškojimą, paslėpdamas, perleisdamas kitiems asmenims ar kitaip netekdamas savo turto, į kurį galimai vėliau bus nukreiptas išieškojimas. Todėl Mokesčių administravimo įstatymas įtvirtina saugiklį nuo tokių ir panašių nesąžiningų mokesčio mokėtojo veiksmų, leisdamas taikyti mokestinės prievolės užtikrinimo priemones mokestinių ginčų nagrinėjimo metu<sup>60</sup>. Tačiau toks saugiklis

<sup>60</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 110 str. 1 d.

nepanaikina būtinybės keisti ydingą raginimo įvykdyti mokestinę prievolę geruoju reglamentavimą šiame įstatyme.

Taip pat kyla tam tikrų abejonių ir dėl kitų Mokesčių administravimo įstatyme nustatytų raginimo įteikimo atvejų. Kuomet mokesčių mokėtojas kreipiasi į mokesčių administratorių su prašymu atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą, mokesčių administratorius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 11 17 įsakymu Nr. 268 (2004 05 13 įsakymo Nr. 1K-182 redakcija) patvirtintomis Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklėmis<sup>61</sup>, per trisdešimt dienų nuo mokesčių mokėtojo prašymo ir visų prašymui nagrinėti reikiamų dokumentų pateikimo dienos išnagrinėja šį prašymą, surenka papildomą informaciją ir priima sprendimą patenkinti mokesčių mokėtojo prašymą atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos įvykdymo terminą arba netenkinti šio prašymo. Šių taisyklių 18 punktas nustato, kad toks sprendimas turi būti įteikiamas mokesčių mokėtojui. Šiuo atveju mokesčių mokėtojas taip pat yra informuotas apie turimą prievolę, kadangi jis pats kreipiasi į mokesčių administratorių dėl šios prievolės įvykdymo terminų atidėjimo arba išdėstymo. Mokesčių administratoriui priėmus sprendimą nepatenkinti prašymo dėl prievolės įvykdymo atidėjimo ar išdėstymo, šis sprendimas įteikimas mokesčių mokėtojui. Taigi, raginimo išsiuntimas informavimo tikslu šiuo atveju dubliuojasi su sprendimo dėl prašymo netenkinimo išsiuntimu.

Mokestinės paskolos sutarties nutraukimo atveju, mokesčių administratorius, vadovaudamasis Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių 41 bei 43 punktais, gali priimti sprendimą nutraukti mokestinės paskolos sutartį, jei mokesčių mokėtojas nesilaiko šios sutarties sąlygų, tačiau prieš tai turi jam įteikti laisvos formos įspėjimą apie ketinimą nutraukti minėtą sutartį. Vėl gi galime išžvelgti tam tikrų taisyklių formulavimo netikslumų: mokesčių mokėtojas, sudaręs mokestinės paskolos sutartį su mokesčių administratoriumi žino apie savo mokestinius įsipareigojimus, tikriausiai žino ir apie tai, kad jų nevykdo. To pasekoje jis įspėjamas, kad mokestinės paskolos sutartis bus nutraukta, o ją nutraukus, gauna raginimą, informuojantį, kad jis privalo nustatytu terminu įvykdyti savo mokestinę prievolę. Ir tik neįvykdžius šios prievolės per raginimo terminą, pradedamos priverstinio išieškojimo procedūros.

Taigi, matome, kad Mokesčių administravimo įstatymas nevysiškai tiksliai atskleidžia raginimo įteikimo atvejus, palieka tam tikrų neaiškumų. Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija taip pat neatsako į mūsų šiame skyrelyje iškeltus klausimus. Siūlytume šią situaciją išspręsti tobulinant tam tikras teisės normas, nustatant jose raginimo siuntimo ir nesiuntimo atvejus pagal būtinybę informuoti skolininką apie jam priskaičiuotas mokestinės

---

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 11 17 įsakymas Nr. 268 “Dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo” 2004 05 13 įsakymo Nr. 1K-182 redakcija // Valstybės žinios. 2004, Nr. 82-2965

nepriemokos sumas. Jei ta pati informacija skolininką pasiekia kitų jam siunčiamų dokumentų pagrindu, raginimas nebeturėtų būti siunčiamas proceso koncentruotumo bei ekonomiskumo sumetimais.

#### **3.1.4. Raginimo parengimas ir įteikimas skolininkui.**

Vadovaujantis Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijoje įtvirtinta raginimo parengimo tvarka<sup>62</sup>, vietos mokesčių administratoriaus Nepriemokų išieškojimo skyriaus darbuotojas, nustatęs vieną iš aukščiau aptartų raginimo siuntimo mokesčių mokėtojiui pagrindų, ne vėliau kaip kitą darbo dieną parengia nustatytos formos raginimą, kuris turi būti surašomas dviem egzemplioriais, vienas jų siunčiamas skolininkui, kitas – įsegamas į Nepriemokų išieškojimo skyriuje užvestą nepriemokų išieškojimo bylą. Raginimą pasirašo vietos mokesčių administratoriaus atsakingas pareigūnas.

Mokesčių administravimo įstatymas nustato tokią dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojiui tvarką bei būdus:

- 1) tiesiogiai įteikiant;
- 2) siunčiant registruotu laišku;
- 3) telekomunikacijų galiniais įrenginiais;
- 4) viešai paskelbiant<sup>63</sup>.

*Tiesioginio įteikimo* būdu mokesčių mokėtojiui įteikti raginimą galima nuvykus pas mokesčių mokėtoją arba šiam atvykus pas mokesčių administratorių. Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija nustato, kad raginimą skolininkui ar jo atstovui tiesiogiai gali įteikti vietos mokesčių administratoriaus Nepriemokų išieškojimo skyriaus darbuotojai arba kurjerio paslaugas teikiančių įmonių, su kuriomis yra sudarytos paslaugų teikimo sutartys, įgalioti asmenys. Skolininkui atsisakius priimti raginimą, apie tai raginime atitinkamą įrašą padaro mokesčių administratoriaus darbuotojai ar kurjeris, o įrašą apie skolininko motyvus, dėl kurių atsisakoma priimti raginimą, gali padaryti tik raginimą pristatę vietos mokesčių administratoriaus darbuotojai.<sup>64</sup> Tiesioginio dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojiui diena laikoma ta diena, kai mokesčių mokėtojas (jo atstovas) savo parašu patvirtina mokesčių administratoriui liekančiuose dokumentuose apie dokumento gavimą arba kai mokesčių administratoriaus pareigūnas pažymi apie mokesčių mokėtojo atsisakymą priimti dokumentą ar patvirtinti jo gavimą.

Atkreiptinas dėmesys, kad skirtingai nuo Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijos nuostatų, naujasis Mokesčių administravimo įstatymas apie kurjerių paslaugas teikiančių įmonių galimybę tiesiogiai įteikti raginimą ar kitą mokesčių administratoriaus

<sup>62</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 11.3. p.

<sup>63</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 164 str.1 d

<sup>64</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 11.4.2.1., 11.4.2.2., 11.4.2.3. p.

dokumentą neklaba, o įtvirtina nuostatą, kad įrašus apie mokesčio mokėtojo atsisakymą priimti dokumentą daro mokesčių administratoriaus pareigūnai. Taigi, tiesioginio raginimo įteikimo mokesčių mokėtojui atveju, raginimą įteikti gali tik mokesčių administratoriaus pareigūnai nuvykę pas mokesčių mokėtoją arba šiam atvykus pas mokesčių administratorių. Kadangi raginimas sumokėti mokestinės nepriemokos sumas geruoju turi būti parengiamas ne vėliau kaip kitą darbo dieną po to, kai nustatomas vienas iš aukščiau aptartų raginimo siuntimo pagrindų<sup>65</sup>, sprendimas išsikviesti mokesčių mokėtoją pas mokesčių administratorių, norint tiesiogiai įteikti jam raginimą, neatitiktų raginimo išsiuntimo operatyvumo reikalavimo. Todėl dažniau raginimas tiesiogiai mokesčių mokėtojui įteikiamas mokesčių administratoriaus pareigūnams apsilankant pas mokesčių mokėtoją arba kitais būdais. Apie apsilankymo pas mokesčių mokėtoją procedūrą kalbėsime vėlesniame šio darbo skyrelyje.

*Registruotu laišku* dokumentai siunčiami pagal mokesčių mokėtojo registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą arba mokesčių mokėtojo nurodytą adresą korespondencijai gauti. Tais atvejais, kai minėtų duomenų mokesčių administratorius neturi, dokumentai siunčiami pagal atitinkamame registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą (juridiniams asmenims – pagal juridinių asmenų registre nurodytą adresą, fiziniams asmenims – gyventojų registre nurodytą adresą). Dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Pažymėtina, kad pagal Pašto įstatymo nuostatas<sup>66</sup> registruotu laišku siunčiant dokumentus, siuntėjo prašymu pateikiami įrodymai, kad ši pašto siunta buvo pristatyta ar įteikta gavėjui. Kadangi mokesčių administratoriui siunčiant raginimą paštu svarbu turėti informaciją apie šio raginimo įteikimą, jis siunčiamas registruotu laišku su įteikimu. Toks registruotas laiškas gali būti siunčiamas per Lietuvos paštą ar kitas kurjerių paslaugas teikiančias įmones. Kaip minėta, registruotas laiškas siunčiamas mokesčių mokėtojų registre nurodytu mokesčio mokėtojo adresu. Mokesčių mokėtojų registre registruojami šie svarbiausi mokesčių mokėtojų duomenys: mokesčio mokėtojo identifikacinis numeris, pavadinimas, buveinės adresas (gatvė, namo, buto numeris, pašto indeksas, miestas, savivaldybė), taip pat telekomunikacijų rekvizitai (telefono, fakso numeriai, elektroninio pašto adresas) ir kt.<sup>67</sup>

Nesant duomenų apie mokesčių mokėtoją, kuriam turi būti siunčiamas raginimas, gyvenamosios arba veiklos vietos adresą, ši informacija gaunama iš atitinkamo registro: kai mokesčių mokėtojas yra fizinis asmuo – iš Gyventojų registro tarnybos prie Lietuvos Respublikos Vidaus reikalų ministerijos, o kai mokesčių mokėtojas yra juridinis asmuo – iš VĮ

<sup>65</sup> Ten pat. 11.3.1. p.

<sup>66</sup> Lietuvos Respublikos pašto įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 19-1070.

<sup>67</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 09 06 nutarimas Nr. 1059 “Dėl mokesčių mokėtojų registro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2000, Nr. 77-2333.

Registrų centro Juridinių asmenų registro, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 1 punkto, 53 bei 54 straipsnių nuostatomis.

Išsiuntus raginimą mokesčių mokėtojai registruotu laišku minėtu būdu nustatytu adresu, laikoma, kad raginimas įteiktas penktą darbo dieną, skaičiuojant nuo jo perdavimo paštui dienos. Analogiška taisyklė yra įtvirtinta ir Civilinio proceso kodekso 604 straipsnyje “Procesinių dokumentų įteikimas vykdymo procese”, kur nustatyta, kad procesiniai dokumentai, siunčiami registruotu laišku vykdymo proceso dalyviams, laikomi įteiktais praėjus penkioms dienoms nuo išsiuntimo dienos. Tačiau, kaip jau minėjome, šiuo atveju dokumentai asmeniui siunčiami registruotu laišku su įteikimu, tai reiškia, kad įteikus adresatui siunčiamą dokumentą, siuntėjui gražinama registruoto laiško įteikimo pažyma su dokumento priėmimą liudijančiu adresato parašu. Jeigu pašto kurjeris neranda adresato nurodytu adresu, jis privalo pažymėti registruoto laiško įteikimo pažymoje neįteikimo priežastį ir gražinti šį laišką siuntėjui.

Kyla klausimas, ar gali būti laikomas raginimo įteikimas skolininkui tinkamu, kuomet raginimas buvo siunčiamas registruotu laišku su įteikimu, ir šis laiškas yra gražintas siuntėjui su atžyma apie jo neįteikimą? Vykdomo procese antstolio siunčiamam raginimui toks įteikimo būdas nėra laikomas tinkamu, nes Civilinio proceso kodekso nuostatos raginimo įteikimo atveju daro išimtį iš šios bendrosios taisyklės<sup>68</sup>. Tačiau Mokesčių administravimo įstatymas jokių išimčių nenumato, jame nustatyta dokumentų įteikimo tvarka taikoma visiems mokesčio administratoriaus siunčiamiems dokumentams, taip pat ir raginimui. Todėl, netgi turėdamas faktinę informaciją apie raginimo neįteikimą, jo siuntimo registruotu laišku atveju, mokesčių administratorius gali laikyti, jog raginimas yra įteiktas, kadangi joks teisės aktas nereglementuoja situacijos, kaip turi būti traktuojamas dokumento neįteikimo faktas, užfiksuotas registruoto laiško įteikimo pažymoje. Taigi turime tam tikrą reglamentavimo spragą, kuri šiuo metu išsprendžiama skolininko nenaudai, t.y. pritaikius aptariamą taisyklę mokesčių administratoriaus ar antstolio siunčiamas dokumentas tiesiog laikomas įteiktu praėjus penkioms dienoms po išsiuntimo.

Toks dokumentų įteikimo būdas paremtas mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos išieškojimo procese ar skolininko vykdymo procese pareiga pranešti apie savo gyvenamosios arba veiklos vietos adreso pasikeitimą. Šios pareigos nevykdymas mokesčių mokėtojai ar skolininkui sukelia tam tikras teises pasekmes – jam registruotu laišku siunčiami mokesčių administratoriaus ar antstolio procesiniai dokumentai nepasiekę adresato bus laikomi įteiktais. Taigi laikoma, kad mokesčių mokėtojas ar skolininkas nevykdydamas savo pareigos informuoti apie savo gyvenamosios ar veiklos vietos adreso pasikeitimą, t.y. pažeisdamas teisės normų reikalavimus, praranda teisę būti tinkamai informuotu apie vykdomas jo atžvilgiu priverstinio išieškojimo procedūras, todėl negali tinkamai apginti savo teisių.

---

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 604 str.

Minėta raginimo įteikimo išimtis vykdymo procese, šiek tiek sušvelnina situaciją. Civilinio proceso kodekso normos įtvirtina taisyklę, kad nesant galimybės įteikti skolininkui raginimo kitais būdais, raginimas įteikimas viešo paskelbimo būdu – paskelbiamas vykdymo veiksmų atlikimo vietos laikraštyje<sup>69</sup>. Nors toks raginimo įteikimo būdas taip pat nėra pats tinkamiausias (apie tai kalbėsime vėliau), tačiau viešas paskelbimas yra neabejotinai efektyvesnė skolininko informavimo priemonė, negu neįteikto registruoto laiško laikymas įteiktu. Taigi, matome, jog raginimo įteikimui skolininkui vykdymo procese taikomi kiek griežtesni reikalavimai, negu identiškam mokesčių administratoriaus veiksmui, todėl galime daryti pagrįstą išvadą, kad skolininko teisės vykdymo procese yra kiek labiau užtikrinamos nei mokesčių administravimo procese raginimo įteikimo atveju.

Įdomus raginimo laikymo įteiktu atvejis yra nustatytas Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijoje<sup>70</sup> bei ankstesnėje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje<sup>71</sup>. Pagal šių teisės aktų nuostatas, raginimas laikomas įteiktu, kai darbo laiku mokesčių mokėtojo nerandama du kartus jo buveinėje jos įregistruotu adresu, o jei mokesčių mokėtojas yra fizinis asmuo – jo deklaruotos gyvenamosios vietos adresu. Neradus mokesčių mokėtojo antrą kartą raginimas laikomas įteiktu ir, suėjus raginime nurodytam prievolės įvykdymo geruoju terminui, pradedamos priverstinio išieškojimo procedūros, nors mokesčių mokėtojas taip ir nebuvo apie tai informuotas. Toks raginimo įteikimo būdas taip pat paremtas mokesčio mokėtojo pareiga pranešti apie savo gyvenamosios arba veiklos vietos adreso pasikeitimą. Mokesčių mokėtojas nevykdydamas šios pareigos savo veiksmais sukelia atitinkamas teises pasekmes – mokesčių administratorius, du kartus neradęs mokesčių mokėtojo jam žinomą adresu, pradeda išieškojimo veiksmus. Logiška, kad mokesčių mokėtojas už savo pareigų nevykdymą pats ir turi nešti atsakomybę. Tačiau tokiu atveju nepasiekiamas pagrindinis raginimo tikslas – informuoti mokesčių mokėtoją apie susidariusias mokestinės nepriemokos sumas bei suteikti mokesčių mokėtojui galimybę sumokėti šias sumas gera valia. Dėl šių priežasčių naujajame Mokesčių administravimo įstatyme tokio raginimo bei kitų dokumentų įteikimo būdo atsisakyta.

Tačiau ar šiuo atveju mes galime kalbėti apie pažeidimo bei jo sukeltų pasekmių proporcingumą?

Raginimo *įteikimas viešai paskelbiant* gali būti išėjimui iš šios situacijos, kadangi šis raginimo įteikimo būdas naudojamas nesant galimybės įteikti raginimo kitais būdais. Tačiau šis įteikimo būdas taip pat turi tam tikrų reglamentavimo trūkumų. Mokesčių administratorius vietos laikraštyje ir viename iš pagrindinių Lietuvos Respublikos dienraščių du kartus, ne trumpesniu

<sup>69</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 660 str.

<sup>70</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 11.4.4. p.

<sup>71</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 2001 06 26 įstatymo Nr. IX-394 redakcija // Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211, 30 str. 5 d.

nei 10 dienų intervalu, paskelbia pranešimą, kuriame mokesčių mokėtojui per nustatytą terminą, ne trumpesnę kaip 5 dienas nuo pranešimo paskelbimo, pasiūloma atvykti pas mokesčių administratorių tiesiogiai atsiimti raginimo. Jeigu mokesčių mokėtojas nustatytu terminu neatvyksta, raginimas laikomas įteiktu paskelbus minėtą pranešimą antrą kartą. Tuo tarpu vykdymo procese raginimas laikomas įteiktu viešo paskelbimo būdu, jo paskelbimo spaudoje dieną, paskelbus jį vienintelį kartą.

Esminis skirtumas tarp mokestinių nepriemokų išieškojimo procese ir sprendimų vykdymo procese raginimo įteikimo viešo paskelbimo būdu yra tas, kad antstolis spaudoje skelbia patį raginimo tekstą, kuriame nurodomos privalomos sumokėti sumos bei terminai, grėšiančios pasekmės bei skolininko teisės ir pareigos, kiti duomenys<sup>72</sup>, o mokesčių administratorius paskelbia tik kvietimą atvykti. Tokiu atveju mokesčių administratoriaus raginimo laikymas įteiktu viešo paskelbimo būdu yra visiškai nonsensas, nes pats raginimas taip ir nebuvo viešai paskelbtas.

### **3.1.5. Priminimas.**

Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijoje nustatyta, kad mokesčių mokėtojui nesumokėjus deklaruoto mokesčio ir esant pagrindui manyti, jog toks mokesčio nesumokėjimas gali būti nusikaltimo požymis, šiam mokesčių mokėtojui išsiunčiamas nustatytos formos priminimas.<sup>73</sup>

Šios instrukcijos 12.1 punktas nustato, kad priminimas – tai informacinio pobūdžio raštas, adresuotas skolininkui, kuriuo jam primenama apie pareigą sumokėti deklaruoto mokesčio nepriemoką bei su ja susijusias sumas, siūloma minėtas sumas sumokėti geruoju, taip pat šiuo priminimu skolininkas informuojamas apie pasekmes, galinčias atsirasti, jeigu deklaruotas mokestis bei su juo susijusios sumos nebus sumokėtos.

Taigi matome, kad priminimas yra skolininko informavimo apie susidariusią mokestinę nepriemoką priemonė, naudojama tuo atveju, kai skolininkas nebuvo informuotas apie mokestinę nepriemoką kitu būdu – raginimu ar sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Tokiu būdu galime daryti išvadą, kad šiomis skolininko informavimo apie mokestinės nepriemokos sumas prieš taikant priverstinio išieškojimo procedūras priemonėmis yra siekiama įsitikinti mokesčių mokėtojo sąžiningumu bei užtikrinti jo teisę būti tinkamai informuotam apie jo atžvilgiu taikomas arba būsimai taikomas valstybinės prievartos priemones. Tačiau šių dokumentų įteikimo būdų reglamentavimas nepakankamai užtikrina tinkamą mokesčių mokėtojo informavimą, todėl keistinas.

Siūlytume keisti atitinkamas Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, susijusias su dokumentų įteikimu mokesčių mokėtojui atsižvelgiant į analogišką procedūrą pažangiau

<sup>72</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 656 str.

<sup>73</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 12.2.1. p.



reglamentuojančias Civilinio proceso kodekso normas, pavyzdžiui raginimą įteikiant viešo paskelbimo būdu, reikėtų skelbti patį raginimo tekstą, o ne kvietimą atsiimti atitinkamą dokumentą.

### **3.2. Apsilankymas pas skolininką**

Kaip jau minėta aukščiau, mokesčių mokėtojai procesiniai dokumentai gali būti įteikiami apsilankymo pas mokesčių mokėtoją metu. Tačiau tai nėra vienintelis tokio apsilankymo procedūros taikymo atvejis. Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija nustato tokius apsilankymo pas mokesčių mokėtoją tikslus:

“1. mokestinių prievolių nevykdymo prevencija, t.y. betarpiškai bendraujant su mokesčių mokėtoju (skolininku) išaiškinti jam teises ir pareigas, susijusias su prievolių vykdymu, bei pasekmes, atsirasiančias laiku jų neįvykdžius;

2. tiksliau įvertinti skolininko finansinę būklę;
3. įteikti skolininkui raginimus, priminimus, kvietimus atvykti bei kitus dokumentus;
4. atlikti turto, kurio neprivaloma teisiškai registruoti, paiešką, identifikavimą ir pan.;
5. atlikti skolininko turto, kurį privaloma teisiškai registruoti, apžiūrą, įvertinimą ir pan.;
6. kiti.”<sup>74</sup>

Mokesčių administratoriaus nepriemokų išieškojimo skyriaus pareigūnas vadovaudamasis skolininkų, pas kuriuos tikslinga apsilankyti, atrankos kriterijais, sudaro skolininkų, pas kuriuos numatoma apsilankyti, sąrašą. Skolininkų, pas kuriuos tikslinga apsilankyti kriterijai, nustatyti minimos instrukcijos 13.3. punkte, iš esmės atitinka apsilankymo pas skolininką tikslus: kuomet ketinama tiesiogiai įteikti konkrečiam skolininkui raginimą, priminimą ar kitą dokumentą, šis skolininkas įtraukiamas į sąrašą; kuomet yra būtinybė atlikti konkretaus skolininko turto, kurio neprivaloma teisiškai registruoti, paiešką, identifikavimą, šis skolininkas įtraukiamas į sąrašą; kuomet yra būtinybė areštuoti skolininko turtą, kurį privaloma teisiškai registruoti, arba atlikti jau areštuoto šio turto apžiūrą ar įvertinimą, šis skolininkas įtraukiamas į sąrašą. Taip pat atsižvelgiama į tai, ar skolininkas apskritai turi privalomai registruotino turto, kadangi jo nesant, mokestinės prievolės įvykdymas gali būti užtikrinamas apsilankymo metu areštuojant kitą mokesčių mokėtojo turtą. Taip pat svarbus kriterijus yra mokestinės nepriemokos dydis. Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijoje nustatytas prioritetas taikyti apsilankymo pas skolininką procedūrą, kai šio skolininko mokestinės nepriemokos suma yra didesnė kaip 100000 litų.<sup>75</sup> Toks kriterijus yra svarbus, kadangi esant santykinai mažoms mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos sumoms,

<sup>74</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 13.2. p.

<sup>75</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 13.3. p.

apsilankymo pas tokį skolininką kaštai bei laiko sąnaudos gali neatitikti šios procedūros taikymo rezultato.

Prieš apsilankant pas skolininką pagal šį sąrašą, turi būti surenkama atitinkama informacija apie skolininką, t.y. jei ketinama įteikti raginimą, priminimą ar kitą dokumentą, surenkama informacija apie skolininko tikslų adresą; rengiantis areštuoti privalomą teisiškai registruoti turtą, surenkama informacija apie tokį mokesčių mokėtojo turtą ir pan. Jeigu apsilankymo pas skolininką tikslas yra areštuoti skolininko turtą, kuriam nebūtina teisinė registracija, apsilankyme gali bendrai dalyvauti ir mokesčių administratoriaus operatyvios kontrolės skyriaus pareigūnai.

Apsilankymo pas skolininką rezultatai įforminami atitinkamu dokumentu: neradus skolininko surašomas asmens neradimo aktas; neradus skolininko turto surašomas turto neradimo aktas; aprašius ar areštavus turtą įforminamas turto aprašo arba arešto aktas; kitais atvejais surašoma apsilankymo pas mokesčių mokėtoją pažyma.

Matome, kad apsilankymas pas mokesčių mokėtoją nėra išskirtinai su mokestinės nepriemokos išieškojimu susijusi procedūra. Nuvykti pas mokesčių mokėtoją galima tiek prevenciniu tikslu, kai nesant mokestinės nepriemokos siekiama mokesčių mokėtojui išaiškinti jo teises ir pareigas, bei galimas pasekmes, susijusias su prievolių neįvykdymu, tiek prieš pradėdant mokestinių nepriemokų priverstinį išieškojimą – įteikiant raginimą ar priminimą, tiek ir bet kuriuo priverstinio išieškojimo momentu – siekiant nustatyti ir areštuoti skolininko turtą, įteikti kitokio pobūdžio nei raginimas ar priminimas dokumentą, patikrinti skolininko finansinę padėtį bei kitas aplinkybes.

Apsilankymo pas mokesčių mokėtoją procedūra yra svarbi dviem aspektais:

- 1) mokesčių mokėtojas yra skatinamas geruoju įvykdyti savo turimas prievolės valstybei;
- 2) mokesčių administratorius realiai gali patikrinti mokesčio mokėtojo finansinę padėtį bei išieškojimo galimybes.

*Pirmuoju atveju* mokesčių mokėtojui išaiškinamos su mokestinių prievolių vykdymu susijusios jo teisės ir pareigos, nustatytos mokesčių mokėjimo tvarką reglamentuojančiuose teisės aktuose, bei galimos pasekmės, kilsiančios nevykdant šių prievolių. Be to pats mokesčio administratoriaus pareigūnų atvykimo pas mokesčių mokėtoją faktas daro didelį psichologinį poveikį mokesčio mokėtojui. Toks apsilankymas veikia kaip mokestinių prievolių nevykdymo prevencinė priemonė.

Tuo tarpu *antruoju atveju* mokesčių administratorius turi galimybę realiai įvertinti mokesčių mokėtojo finansinę bei turtinę padėtį, surinkti atitinkamą informaciją, pagal kurią vėliau gali būti pasirenkama, kokią mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančią priemonę ar priverstinio išieškojimo būdą taikyti šio mokesčių mokėtojo atžvilgiu.

Kad mokesčių administratorius galėtų tinkamai ir nekliudomai atlikti skolininko turto paiešką, apžiūrą, įvertinimą bei areštuoti šį turtą apsilankymo pas skolininką metu, įstatymai turi numatyti tam tikras mokesčių administratoriaus veiksmų atlikimą užtikrinančių priemonių panaudojimo galimybę. Štai mokesčių administravimo įstatymas numato mokesčių administratoriaus teisę nustatyta tvarka patekti į mokesčio mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas, užantspauduoti ir užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus, uždaryti teritoriją ar jos dalis ir kt.<sup>76</sup>

Įdomu tai, kad naujasis mokesčių administravimo įstatymas nustato mokesčių administratoriaus pareigūno teisę patekti į mokesčių mokėtojo patalpas tik vykdant mokestinį patikrinimą, t.y. mokesčių administratorius turi įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą; pavedime nurodytą dieną bei nurodyti mokesčių administratoriaus pareigūnai, pateikę tarnybinius pažymėjimus, turi teisę per visą mokestinio patikrinimo laikotarpį darbo valandomis nekliudomai patekti į mokesčių mokėtojo patalpas, teritoriją, taip pat privačias mokesčių mokėtojo patalpas, jei jose vykdoma veikla; į fizinio asmens gyvenamas patalpas galima patekti tik jo sutikimu; mokesčių mokėtojas gali neįleisti mokesčių administratoriaus pareigūnų, jei minėtas pranešimas jam nebuvo įteiktas; be išankstinio pranešimo į visas mokesčio mokėtojo patalpas galima patekti tik operatyvaus patikrinimo metu.<sup>77</sup>

Tuo tarpu senasis Mokesčių administravimo įstatymas nustatė, kad mokesčio administratoriaus pareigūnas pateikęs tarnybinių pažymėjimą darbo laiku gali patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją ar patalpas, taip pat gyvenamąsias patalpas, jei jos naudojamos pajamoms gauti, o šiam pareigūnui pasinaudoti šia teise trukdantys tikrinamų įmonių vadovai ar kiti asmenys traukiami teisinėn atsakomybėn.<sup>78</sup>

Taigi matome, kad naujasis Mokesčių administravimo įstatymas nustato griežtesnius reikalavimus mokesčių administratoriui patekimo į mokesčių mokėtojo teritoriją bei patalpas atveju, taip pat susiaurina patekimo į jas apimtį, nustatydamas jog patekti į mokesčių mokėtojo patalpas galima tik atliekant mokestinį patikrinimą. Tačiau tokiu atveju mokesčių administratoriui yra apribota galimybė apsilankyti pas mokesčių mokėtoją siekiant nustatyti bei areštuoti mokesčių mokėtojo turtą, kurio neprivaloma teisiškai registruoti, kadangi Mokesčių administravimo įstatymas, reglamentuodamas mokesčių mokėtojo turto areštą, nurodo, jog šiuo atveju mokesčių administratoriaus pareigūnas turi visas teises ir pareigas dėl mokesčio mokėtojo

<sup>76</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 33 str.

<sup>77</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 122 str.

<sup>78</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 2002 12 05 įstatymo Nr. IX-1223 redakcija // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5516. 17 str. 1 d. 1 p.

ir trečiųjų asmenų, kaip ir Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka turtą areštuojančias antstolis.<sup>79</sup>

Civilinio proceso kodeksas nustato tokią patekimo į skolininko gyvenamąsias bei kitas patalpas tvarką<sup>80</sup>: atlikdamas vykdymo veiksmus antstolis gali apžiūrėti skolininko gyvenamąsias patalpas jose gyvenančių asmenų sutikimu, kitas patalpas antstolis turi teisę apžiūrėti be skolininko sutikimo. Jeigu antstolis į gyvenamąsias patalpas neįleidžiamas, jis turi teisę į jas patekti be skolininko sutikimo, gavęs teismo nutartį dėl leidimo patekti į gyvenamąsias patalpas. Jeigu ir šiuo atveju atsisakoma įleisti antstolį, jis iškviečia policijos pareigūną, taip pat kviestinius, kurių akivaizdoje priverstinai atidaro patalpas.

Matome, kad skolininkui nesutikus įsileisti antstolio ar, *mutatis mutandis* pritaikius šią tvarką mokesčių administratoriui, jo pareigūno, patekimas į skolininko gyvenamąsias patalpas užsitęsia iki teismo nutarties dėl leidimo patekti į šias patalpas gavimo. Per šį laiką skolininkas gali spėti paslėpti turimą turtą. Taigi patekimas į skolininko – fizinio asmens gyvenamąsias patalpas bei šiose patalpose esančio turto areštavimas nesant skolininko sutikimo yra suvaržytas tam tikrų teisinių procedūrų, kurios užtikrina tinkamą asmens teisės į privatų gyvenimą apsaugą, tačiau tuo pačiu sudaro sąlygas nesąžiningai išvengti galimo prievolės įvykdymo nukreipiant išieškojimą į asmens gyvenamosiose patalpose esantį turtą.

Dėl minėtų priežasčių apsilankymas pas mokesčių mokėtoją taikomas pakankamai retai: per 2005-uosius metus jų būta 618 atvejais, o per 2006-ųjų metų pirmuosius tris ketvirčius – 302 atvejais (priedai Nr. 3, Nr. 5).

### 3.3. Išieškojimas iš sąskaitos

Mokesčių administravimo įstatymas kaip priverstinę mokestinės nepriemokos išieškojimo priemonę numato mokestinės nepriemokos ir su ja susijusių sumų nurašymą nuo mokesčio mokėtojo, taip pat laiduotojo arba garanto sąskaitų<sup>81</sup>.

Sprendimas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas turėtų būti priimamas praktiškai kiekvienu mokestinės nepriemokos išieškojimo atveju, kadangi sparčiai vystantis ekonominiams bei finansiniams visuomeniniams santykiams bei šiuolaikinės bankininkystės paslaugų sferai, praktiškai visi mokesčių mokėtojai turi sąskaitą bankuose. Be to, lėšų priverstinis nurašymas nuo sąskaitos yra greičiausias ir mažiausiai darbo sąnaudų reikalaujantis išieškojimo veiksmas. Štai išieškojimui iš skolininko turto reikalinga šį turtą surasti, apžiūrėti, įkainoti, areštuoti ir realizuoti viešųjų varžytynių būdu. Šios procedūros paprastai užtrunka, yra sudėtingos, jų atlikimas susijęs su papildomomis išlaidomis (pvz., apmokama už turto vertės nustatymo ekspertizę), todėl,

<sup>79</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 101 str. 6 dalis.

<sup>80</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 615 str.

<sup>81</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 106 str. 1 d. 1, 3 p.

vadovaujantis ekonomiško principu, pirmiausiai mokestinių nepriemokų išieškojimas nukreipiamas į skolininko sąskaitose esančias lėšas.

Mokesčių administratorius kredito įstaigai, kurioje skolininkas turi sąskaitų pateikia nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas nuo mokesčio mokėtojo sąskaitų. Kai mokesčių mokėtojas turi sąskaitų keliose kredito įstaigose, nurodymas pateikiamas tam bankui, kuriame skolininko sąskaita buvo atidaryta vėliausiai, arba kurioje sąskaitoje buvo vykdoma paskutinė operacija. Kiekvienam kitam bankui, kuriame yra skolininko sąskaitų pateikiami nurodymai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš šių sąskaitų<sup>82</sup>.

Įdomu tai, kad pateikiamame bankui nurodyme dėl mokestinės nepriemokos sumų nurašymo, turi būti apskaičiuota konkreti mokestinės nepriemokos suma, susidedanti iš mokesčio nepriemokos, priskaičiuotų delspinigių, kitų susijusių sumų. Kaip žinome, delspinigiai skaičiuojami už kiekvieną nesumokėto mokesčio pavėlavimo dieną ir skaičiuojami iki mokestinės nepriemokos pasibaigimo. Tuomet kyla neaiškumas, kokia delspinigių suma turi būti įrašyta aptariamame nurodyme, kai minėtas 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas nėra pasibaigęs? Surašant nurodymą, nėra aišku, kada tiksliai bus išieškotos sumos pagal šį nurodymą, ir ar jos bus išieškotos, todėl mokesčių administratorius negali numatyti delspinigių skaičiavimo pabaigos mokestinės prievolės įvykdymo pagrindu. Išėitis būtų apskaičiuoti delspinigių sumą nurodymo priėmimo dienai, bet nurodymo priėmimas ar kitos priverstinio išieškojimo priemonės pritaikymas neįtakoja delspinigių skaičiavimo, todėl nurodyme apskaičiavus nurodymo priėmimo dienos delspinigių sumą, nurodymo įvykdymo dieną, delspinigių suma jau bus kitokia. Kadangi nei Mokesčių administravimo įstatymas, nei jį lydintieji poįstatyminiai mokesčių teisės aktai šio klausimo neišsprendžia, tuo pažeidžiant apmokestinimo aiškumo principą, siūlyčiau šią situaciją spręsti mokesčio mokėtojo naudai: apskaičiuoti delspinigių sumą nurodymo nurašyti mokestinės nepriemokos sumas nuo mokesčių mokėtojo sąskaitos surašymo dienai ir, išieškojus šią sumą, laikyti mokestinę prievolę įvykdyta. Jei išieškoti iš mokesčių mokėtojo sąskaitos nepavyksta ir imamas kitų išieškojimo procedūrų, delspinigių skaičiavimas tęsiamas iki kito sprendimo dėl priverstinio išieškojimo procedūrų taikymo priėmimo dienos, pvz. turto arešto akto surašymo dienos.

Mokesčių administratoriaus nurodymo nurašyti mokestinės nepriemokos sumas nuo mokesčių mokėtojo sąskaitos vykdymo procedūrą nustato Mokesčių administravimo įstatymo 63 straipsnis. Jame įtvirtinta, kad kredito įstaiga mokesčių administratoriaus nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos privalo įvykdyti visiškai. Toks mokesčių administratoriaus nurodymas turi būti priimamas bei vykdomas ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo sąskaitoje nėra pinigų arba yra mažesnė pinigų suma negu nurašytina. Tokiu atveju nurašymas turi būti atliekamas tol, kol iš mokesčių mokėtojo sąskaitos bus nurašyta visa

<sup>82</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 14.4.7. p.

nurodyme reikalaujama suma. Toliau formuluojama mokesčių administratoriaus pareiga, išieškojus dalį mokestinės nepriemokos kitais būdais, nedelsiant sumažinti savo nurodyme, kuris jau buvo pateiktas kredito įstaigai, nurašytiną sumą, bei apie tokį reikalavimo sumažinimą informuoti kredito įstaigą. Tuo siekiama išvengti per didelės sumos nei mokestinė nepriemoka išieškojimo iš skolininko, kas sukeltų mokestinės permokos santykius bei iš to išplaukiančias pasekmes.

Pažymėtina, kad mokesčių administratoriui išieškojus per dideles mokestinės nepriemokos sumas, mokesčių administratorius grąžinti per daug išieškotų sumų savo iniciatyva negali – permoka skolininkui grąžinama tik jo prašymo pagrindu<sup>83</sup>. Matome, kad tokia permokos grąžinimo procedūra, juo labiau, kai mokestinė permoka atsiranda dėl mokesčių administratoriaus atliktų priverstinio išieškojimo veiksmų, nepagrįstai suvaržo mokesčių mokėtojo teisę disponuoti mokestinę permoką sudarančiomis lėšomis, todėl per daug išieškotų sumų grąžinimo procedūros reglamentavimą reikėtų tobulinti, įpareigojant mokesčių administratorių privalomai grąžinti permoką per tam tikrą terminą nuo jos nustatymo, o ne laukti atitinkamo mokesčių mokėtojo pareiškimo.

Verta panagrinėti atvejį, kai iš skolininko sąskaitų išieškojimas vykdomas ne tik pagal mokesčių administratoriaus pateiktą nurodymą. Jeigu kredito įstaigai yra pateiktas mokesčių administratoriaus nurodymas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos ir atitinkamas antstolių patvarkymas ar kitos valstybės institucijos sprendimas dėl priverstinio išieškojimo, o mokesčių mokėtojo sąskaitoje nėra pakankamai lėšų visiems minėtiems sprendimams ar nurodymams patenkinti, kredito įstaiga privalo vykdyti mokesčių administratoriaus nurodymą atsižvelgdama į Civilinio proceso kodekso 754 straipsnyje nustatytą reikalavimų patenkinimo eilę bei minėtų dokumentų pateikimo datą.<sup>84</sup>

Minėtasis Civilinio proceso kodekso 754 straipsnis nustato tokią reikalavimų patenkinimo eilę:

“1. Hipotekos kreditoriaus ir įkaito turėtojo reikalavimai iš įkeisto turto patenkinami be eilės.

2. Pirmąja eile patenkinami reikalavimai išieškoti išlaikymą, ir reikalavimai atlyginti žalą, padarytą suluošinimu ar kitokiu sveikatos sužalojimu, taip pat atsiradusią dėl maitintojo netekimo.

3. Antrąja eile patenkinami darbuotojų reikalavimai, atsirandantys iš darbo teisinių santykių.

4. Trečiąja eile patenkinami visi kiti reikalavimai.”<sup>85</sup>

<sup>83</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 87 ir 111 str.

<sup>84</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 63 str. 2 d.

<sup>85</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 754 str.

Taigi, pagal šią reikalavimų tenkinimo eilę esant keliems reikalavimams priverstinai išieškoti tam tikras sumas iš skolininko sąskaitos, ir joje nesant pakankamai lėšų visiems reikalavimams patenkinti, mokesčių administratoriaus reikalavimai nurašyti mokestinės nepriemokos sumas visada bus tenkinami trečiąja eile. Tačiau kai visi šie reikalavimai yra tos pačios eilės, jie įvykdomi atsižvelgiant į jų pateikimo kredito įstaigai datą.

Senesnės Mokesčių administravimo įstatymo redakcijos<sup>86</sup> 37 straipsnio 3 dalis nustatė analogišką konkuruojančių priverstinio išieškojimo iš skolininko sąskaitos dokumentų vykdymo tvarką, bet reikalavimų patenkinimo eiliškumą nustatė ne pagal Civilinio proceso kodekso 754 (kadangi tuo metu galiojo 1964 m. redakcijos CPK), o pagal Civilinio kodekso 6.923 straipsnio nuostatas. Pastarojoje teisės normoje nurodyta, kad po pirmosios bei antrosios eilės reikalavimų patenkinimo, trečiąja eile nurašomos lėšos pagal mokėjimo dokumentus, nustatančius įmokas į valstybės, savivaldybės ar socialinio draudimo biudžetą, ir tik po to nurašomos lėšos pagal kitus vykdomuosius dokumentus.<sup>87</sup> Toks reikalavimų patenkinimo eiliškumas, į naująjį Civilinį kodeksą įtrauktas iš senojo 1964-ųjų metų civilinio proceso kodekso nuostatų, akivaizdžiai įtvirtino valstybės turtinių reikalavimų patenkinimo prioritetą prieš kitus kreditorius. Naujajame Civilinio proceso kodekse valstybės turtiniai reikalavimai prilyginti visų kitų tos pačios eilės kreditorių reikalavimams, todėl šio disbalanso išvengta.

Įdomu tai, kad Sprendimų vykdymo instrukcijoje, patvirtintoje LR teisingumo ministro 2005 10 27 įsakymu Nr. 1R-352, kurios nuostatos įtvirtina vykdymo proceso normų taikymo tvarką, nustatyta, kad jeigu skolininko lėšas kredito įstaigoje areštuoja antstolis ir kitos institucijos ar pareigūnai, turintys teisę areštuoti skolininko lėšas, pirmiausiai lėšos nurašomos pagal antstolio patvarkymą<sup>88</sup>. Pagal Civilinio proceso kodekso 583 straipsnio 2 dalies nuostatas, sprendimų vykdymo instrukcijos reikalavimai atliekant vykdymo veiksmus privalomi visiems asmenims. Taigi, turime dviejų konkuruojančių teisės normų koliziją, kurią vis dėl to reikėtų išspręsti Mokesčių administravimo įstatymo naudai, nors Civilinio proceso kodekso 1 straipsnio 2 dalis nustato šio kodekso viršenybę prieš kitus įstatymus, tačiau poįstatyminis teisės aktas, pagal nustatytą teisės aktų hierarchiją, įtvirtintą Įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos įstatyme<sup>89</sup> negali prieštarauti įstatymui ir reglamentuoti teisinių santykių kitaip, nei nustatyta įstatyme.

Tačiau šioje situacijoje mes galime išvėlgti valstybės politikos priverstinio išieškojimo klausimu tendenciją. Matome, jog nuo išieškojimo valstybės naudai prioriteto, užsilikusio Lietuvos teisėje nuo sovietinio reglamentavimo laikų, einama privačių kreditorių interesų tenkinimo prioriteto link.

<sup>86</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 2003 06 19 įstatymo Nr. IX-1636 redakcija // Valstybės žinios. 2003, Nr. 68-3069.

<sup>87</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262, 6.923 str.

<sup>88</sup> Sprendimų vykdymo instrukcija patvirtinta Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2005 10 27 įsakymu Nr. 1R-352 // Valstybės žinios. 2005, Nr. 130-4682. 11 str.

<sup>89</sup> Valstybės žinios. 1993, Nr. 12-296.

Aptarkime dar vieną išieškojimo iš skolininko sąskaitų ypatumą. Kuomet nukreipiamas išieškojimas į skolininko lėšas esančias jo banko sąskaitose, nėra žinoma šių lėšų kilmė. Nustatyti šią lėšų kilmę yra svarbu, kai skolininkas yra fizinis asmuo, kadangi ne į visas jo gaunamas pajamas galima nukreipti išieškojimą. Vykdomo procese antstolis negali nurašyti nuo sąskaitos skolininko darbo užmokesčio ar kitų jam prilyginamų pajamų, kadangi Civilinio proceso kodekso VI dalies LI skyriaus nuostatos įtvirtina specialią išieškojimo iš šių fizinio asmens pajamų tvarką, o 739 straipsnio nuostatos nurodo, į kokias pinigų sumas antstolis apskritai negali nukreipti išieškojimo. Kadangi išieškant iš skolininko lėšų jo sąskaitose šių lėšų kilmės antstolis nežino, rizikuojama nurašyti pinigų sumas, į kurias išieškojimas negali būti nukreiptas. Taigi toks lėšų nurašymas pažeidžia skolininko teisėtus interesus, prieštarauja teisės normoms. Todėl paaiškėjus aplinkybėms, jog pagal antstolio patvarkymą iš skolininko sąskaitos buvo išieškotas skolininko darbo užmokestis ar jam prilyginamos pajamos, taip pat kitos tikslinės socialinės ar kompensacinės išmokos, išieškojimas nedelsiant nutraukiamas, o išieškotos sumos gražinamos skolininkui.

Pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus mokestinių nepriemokų priverstinio išieškojimo veiksmus reglamentuojantys teisės aktai nenumato jokių išlygų dėl piniginių lėšų kilmės, išieškant iš lėšų, esančių mokesčių mokėtojo sąskaitose. Taigi mokesčių administratorius, pateikdamas nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo fizinio asmens sąskaitos, taip pat nežino lėšų šiose sąskaitose kilmės. Todėl kyla tam tikrų neaiškumų, ar mokesčių administratorius turi teisę išieškoti iš mokesčių mokėtojo fizinio asmens lėšų, pateikdamas nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš jo sąskaitų, jeigu į šias sąskaitas mokesčių mokėtojas gauna darbo užmokestį ar kitas jam prilyginamas pajamas, taip pat tikslines socialines ar kompensacines išmokas?

Akivaizdu, kad mokestinių nepriemokų išieškojimą reglamentuojančių teisės aktų spragos šiuo atveju negali mokesčių administratoriui suteikti teisės riboti asmenų teisių gauti atlyginimą už darbinę veiklą ar socialines valstybės garantijas. Taigi mokesčių administratorius taip pat negali nukreipti išieškojimo į mokesčių mokėtojo sąskaitas, į kurias jis gauna darbo užmokestį ar jam prilyginamas pajamas, tikslines socialines ar kompensacines išmokas. Tačiau mokesčių administratorius taip pat negali nukreipti mokestinės nepriemokos išieškojimo į skolininko fizinio asmens darbo užmokestį, kaip tai daro antstoliai Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka, kadangi Mokesčių administravimo įstatymas nenustato tokio išieškojimo būdo<sup>90</sup>.

Esant tokioms išieškojimo iš lėšų fizinių asmenų sąskaitose problemoms, susiklostė praktika, kad mokesčių administratorius išieškodamas mokestinės nepriemokos sumas iš fizinių asmenų tiesiog netaiko nurašymo iš sąskaitų būdo, o priima sprendimą išieškoti nepriemokos

---

<sup>90</sup> išskyrus baudų, skirtų pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksas, išieškojimo nukreipimą pagal šio kodekso 314 straipsnio 1 dalies nuostatas.



sumas iš mokesčių mokėtojo turto ir perduoda šį sprendimą vykdyti antstoliams. Žinant, kad antstolių vykdomas išieškojimas skolininkui neišvengiamai sukels papildomą finansinę prievolę – sumokėti antstoliui sprendimo vykdymo išlaidas, tokia susiklosčiusi praktika yra labai nenaudinga skolininkui.

### **3.4. Išieškojimas iš turto**

Mokesčių administravimo įstatymo 106 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatos įtvirtina priverstinį mokestinės nepriemokos išieškojimo būdą – sprendimo dėl išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo ar garanto turto priėmimą. Šį sprendimą vykdo antstoliai Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka.

Mokesčių administratorius, esant nustatytai mokestinei nepriemokai, kurios skolininkas nesumokėjo per raginime ar sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nustatytą terminą arba per mokesčio įstatyme nustatytą deklaruojamo mokesčio sumokėjimo terminą, gali priimti sprendimą išieškoti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo turto. Mokestinių nepriemokų priverstinio išieškojimo procedūrų instrukcijoje įtvirtinta mokesčių administratoriaus pareiga prieš priimant sprendimą išieškoti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo turto, imtis visų galimų priemonių skolininko turtui surasti ir mokestinės nepriemokos išieškojimui užtikrinti<sup>91</sup>.

Kaip jau išnagrinėjome anksčiau, viena tokių mokestinės nepriemokos išieškojimą užtikrinančių priemonių yra skolininko turto areštas. Mokesčių administratoriui areštavus mokesčių mokėtojo turtą mokestinės nepriemokos įvykdymui užtikrinti bei nepavykus išieškoti kitais būdais, priimamas sprendimas išieškoti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo turto. Toks sprendimas kartu su turto arešto aktu pateikiamas antstoliui vykdyti Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka.

Pažymėtina, kad vykdant išieškojimą pagal minėtą mokesčių administratoriaus sprendimą Civilinio proceso kodekso nuostatos neįpareigoja antstolio nukreipti išieškojimą būtent į mokesčių administratoriaus areštuotą turtą. Sprendimas dėl mokestinės nepriemokos sumų išieškojimo iš skolininko turto vykdomas bendra tvarka, išieškant iš skolininko turto pagal nustatytą eilę<sup>92</sup>: išieškojimas pagal tokį sprendimą pirmiausiai nukreipiamas į skolininko pinigines lėšas, po to į turtines teises, vertybinius popierius, darbo užmokestį ar kitas jam prilyginamas pajamas, taip pat kilnojamąjį turtą. Nesant galimybės skolos išieškoti šiais būdais, išieškojimas nukreipiamas į skolininko nekilnojamąjį turtą. Iš hipoteka ar įkeitimu įkeisto turto antstolis gali išieškoti pirmiausiai, jeigu išieškoma hipotekos ar įkaito turėtojo naudai.

<sup>91</sup> Mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcija patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymu Nr. V-76. 15.2.2. p.

<sup>92</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 664 str.

Taigi matome, kad tiek mokesčių administratorius, tiek antstolis, prieš nukreipdami išieškojimą į skolininko turtą, pirmiausia išnaudoja išieškojimo iš skolininko piniginių lėšų būdus (išskyrus mokesčių administratoriaus galimybę nukreipti išieškojimą į skolininko fizinio asmens darbo užmokestį), todėl šių institucijų taikomos procedūros mokesčių mokėtojo atžvilgiu dubliuojasi, o tai ilgina išieškojimo procesą bei neigiamai atsiliepia skolininko turtinei padėčiai.

Antstolis išieškojimą iš areštuoto skolininko turto vykdo realizuodamas šį turtą. Turto realizavimas – tai areštuoto skolininkui ar įkaito davėjui nuosavybės teise priklausančio turto priverstinis pardavimas iš varžytynių, per įmones, kurios verčiasi turto prekyba ar perdirbimu, pardavimas išieškotojui ar realizavimas kita Civilinio proceso kodekse nustatyta tvarka. Šio kodekso nuostatos įtvirtina taisyklę, kad skolininko nekilnojamasis turtas, kitas įstatymų nustatyta tvarka privalomai registruojamas turtas, taip pat kilnojamas turtas, kurio vertė viršija šimtą tūkstančių litų, realizuojamas parduodant iš varžytynių<sup>93</sup> – tai dažniausiai naudojama turto realizavimo forma, kadangi nesant kitų išieškojimo galimybių dažniausiai išieškoma iš skolininko nekilnojamojo ar kito privalomai registruojamo turto.

Apie būsimą turto pardavimą iš varžytynių antstolis paskelbia turto buvimo vietos vietiniame laikraštyje bei specialiaame interneto tinklalapyje ([www.antstoliai.lt](http://www.antstoliai.lt)). Varžytynėse gali dalyvauti visi norintys asmenys (išskyrus teisėjus, antstolius, jų kontorų darbuotojus bei jų artimuosius giminaičius), įmokėję varžytynių dalyvio mokestį. Turtas laikomas parduotu iš pirmųjų varžytynių, jei jose bent du dalyviai ir pradinė parduodamo turto kaina buvo padidinta pagal Civilinio proceso kodekso 713 str. 4 d. nustatytus minimalius reikalavimus, tokiu atveju surašomas turto pardavimo iš varžytynių aktas, kuris siunčiamas teismui tvirtinti, o jį patvirtinus, šis aktas laikomas nuosavybės teisę patvirtinančiu dokumentu. Iš pirkėjo sumokėtos iš varžytynių parduodamo turto kainos sumos Civilinio proceso kodekso 753 – 758 str. nustatyta tvarka patenkinami išieškotojų reikalavimai.

Jeigu pirmosios varžytynės neįvyksta, dėl to, kad jose dalyvavo tik vienas arba nedalyvavo nei vienas pirkėjas, varžytynėse pasiūlyta kaina nebuvo padidinta pagal minimalius reikalavimus, ar pirkėjas per nustatytą terminą nesumokėjo visos pasiūlytos už išvaržomą turtą sumos bei kitais atvejais, pasiūloma išieškotojui perimti turtą už pradinę turto pardavimo iš varžytynių kainą, kuri nustatoma 80 % antstolio turto įkainojimu arba ekspertize nustatytos turto vertės. Išieškotojui atsisakius perimti turtą skelbiamos antrosios varžytynės, jose pradinė turto pardavimo kaina nustatoma 60 % turto vertės. Neįvykus ir antrosioms varžytynėms dėl to, jog jose nedalyvavo reikiamas skaičius dalyvių arba nebuvo minimaliai padidinta kaina, turtas vėl pasiūlomas perimti išieškotojui. Šiam atsisakius, išieškojimas iš šio turto nutraukiamas, naikinamas turto areštas, turtas grąžinamas skolininkui. Pakartotinai nukreipti išieškojimą į tą patį turtą pagal tuos pačius vykdomuosius dokumentus galima tik praėjus ne mažiau kaip

---

<sup>93</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340, 694 str. 1 d.

vieneriems metams nuo turto grąžinimo skolininkui. Jei antrosios varžytynės paskelbiamos neįvykusiomis dėl kitų įstatyme nustatytų priežasčių ir išieškotojas nesutinka perimti turto – skelbiamos pakartotinės antrosios varžytynės, kurios vykdomos tomis pačiomis sąlygomis.

Išieškant iš skolininko turto valstybės naudai, išieškotoją – valstybę atstovauja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. Tokiu atveju pasiūlyti išieškotojui perimti iš varžytynių neparduotą turtą netikslinga, kadangi valstybė, ar mokesčių administratorius nėra suinteresuoti nepriemokos įvykdymu perimant turtą, kuris vėliau taip pat turėtų būti realizuojamas jį privatizuojant. Taigi, galima situacija, kai išieškotojui atsisakius perimti neparduotą iš antrųjų varžytynių turtą, išieškojimas iš šio turto bus nutrauktas ir turtas grąžintas skolininkui. Tikėtina, kad po vienerių metų, kada įstatymas leidžia pakartotinai nukreipti išieškojimą į tą patį turtą pagal tą patį vykdomąjį dokumentą, skolininkas šį turtą bus perleidęs kitiems asmenims. Taip sudaroma galimybė išvengti prievolės įvykdymo iš turto. Tačiau tokia situacija praktiškai neįmanoma, kadangi pradinė turto pardavimo iš varžytynių kaina pagal įstatymo reikalavimus mažinama atitinkamomis dalimis, kas daro turtą patrauklų pirkti, nors ir iškreipia rinkos dėsnius.

Palyginus antstolių išieškotas sumas pagal mokesčių administratorių pateiktus sprendimus su pačių mokesčių administratorių išieškotomis sumomis (priedai Nr. 2, 4, 6), matome, jog antstoliai išieško gana mažą dalį visų išieškotinų nepriemokų, o tai pabrėžia mokestinių nepriemokų išieškojimo svarbą mokesčių administravimo procese bei sąlygoja tinkamo bei aiškaus šios svarbios srities reglamentavimo poreikį.

## IŠVADOS

Analizuojant mokesčių teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias nagrinėjamus mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo bei mokestinės nepriemokos išieškojimo santykius, buvo nustatyta nemažai šio reglamentavimo netikslumų bei problemų. Taigi, išanalizavę minėtus santykius galime daryti šias išvadas:

1. Pirmiausia kyla nemažai nesklandumų dėl mokestinės prievolės bei mokestinės nepriemokos sąvokų santykio. Šios sąvokos įstatyme akivaizdžiai painiojamos, todėl reiktų jas aiškiai apibrėžti ir nuosekliai laikytis šių apibrėžimų.

2. Delspinigiai kaip privaloma mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė taikoma visais mokestinės nepriemokos nustatymo atvejais, išskyrus atleidimo nuo jų atvejus.

3. Delspinigių skaičiavimas nestabdomas ir nepanaikinamas taikant kitas mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones – šių priemonių taikymas neįtakoja delspinigių skaičiavimo, tačiau į priskaičiuotą delspinigių sumą turi būti atsižvelgiama nustatant įkeičiamo ar areštuojamo turto, ar sustabdomo lėšų išmokėjimo iš mokesčio mokėtojo sąskaitos mastą.

4. Delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo mokestinės nepriemokos faktinio atsiradimo momento bei skaičiuojami iki jos užfiksavimo raginime, patikrinimo akte ar kitame mokesčių administratoriaus dokumente momento, po to jų skaičiavimas sustoja iki 20 dienų raginimo termino pabaigos, o patikrinimo metu nustatytos mokestinės nepriemokos atveju – iki bus priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto bei sueis 20 dienų terminas geruoju sumokėti šiame sprendime nustatytas sumas. Taigi, toks skirtingas delspinigių skaičiavimo reglamentavimas, kai vienu atveju jų skaičiavimas sustoja tik 20 dienų raginimo terminui, o kitu – gali užsitęsti net iki 110 dienų (tiek maksimaliai gali užtrukti sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo procedūra), yra ydingas, todėl keistinas.

5. Turto areštas yra pakankamai griežta mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė, susijusi su žymiais mokesčių mokėtojo teisių suvaržymais, ypač kai areštuotas turtas paimamas iš mokesčio mokėtojo ir perduodamas saugoti ar administruoti kitam asmeniui. Toks areštas neišvengiamai siejamas su mokesčių mokėtojo veiklos suvaržymu, todėl mokesčių administratorius dažniausiai areštuoja tik disponavimo turtu teisę, kas tinkamai užtikrina mokestinės prievolės įvykdymą bei minimaliai pažeidžia mokesčių mokėtojo interesus.

6. Turto areštu gali būti užtikrinama ir galimai būsimos mokestinės nepriemokos įvykdymas, t.y. kai mokesčio mokėtojo turtas areštuojamas mokestinio patikrinimo metu, jei nustatoma mokesčių teisės aktų pažeidimų ir yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas sieks išvengti prievolės įvykdymo paslėpdamas, perleisdamas ar kitaip netekdamas turto.

7. Tokio išankstinio galimai būsimos mokestinės nepriemokos užtikrinimo turto areštu tikslingumas abejotinas, kai patikrinimo metu nepriemokų nenustatoma, be to nėra aišku, kokiais

kriterijais vadovaujantis nustatomas turto arešto mastas, kai mokestinių nepriemokų sumų dar nenustatyta.

8. Nurodymas kredito įstaigai sustabdyti piniginių lėšų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų gali būti priimamas, kai mokesčių mokėtojas neleidžia atlikti mokestinio patikrinimo, taip pat kai priimamas sprendimas išieškoti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo sąskaitos. Pirmu atveju toks nurodymas veikia kaip galimai būsimos mokestinės nepriemokos įvykdymo užtikrinimo būdas, o antruoju – jau kaip priverstinio nepriemokų išieškojimo proceso dalis.

9. Šių nurodymų parengimo procedūra gana ilga ir sudėtinga, todėl, patikrinimo metu konstatavus mokesčio mokėtojo trukdymo atlikti patikrinimą veiksmus, lėšų išmokėjimo iš mokesčių mokėtojo sąskaitų apribojimo procedūros gali trukti net keletą dienų, o per šį laiką mokesčio mokėtojas gali netrukdomai disponuoti savo lėšomis sąskaitoje. Taigi kyla abejonių dėl šios mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės taikymo procedūros efektyvumo.

10. Nurodymas sustabdyti pinigų išmokėjimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitų mokestinės nepriemokos išieškojimo procese prieštarauja mokesčių administratoriaus pareigai kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą, kadangi mokesčių administratorius priimdamas sprendimą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas nuo vienos iš mokesčių mokėtojo sąskaitų, taip pat dar papildomai sustabdo šios sumos išmokėjimą ir kitose kredito įstaigose esančiose šio mokesčio mokėtojo sąskaitose.

11. Hipoteka ir įkeitimas kaip mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės, dėl reikalavimų tenkinimo iš įkeisto turto prioriteto prieš kitus kreditorių reikalavimus, turėtų būti pačios efektyviausios. Priverstinės hipotekos ar įkeitimo atveju valstybė neabejotinai iškelia savo interesus aukščiau visų kitų nehipotekinių kreditorių interesų.

12. Tačiau šių priemonių taikymas gana ribotas, kadangi priverstinės hipotekos ar įkeitimo taikymas sukelia tam tikrų problemų iš socialinio teisingumo pozicijų, o sutartinės hipotekos ar įkeitimo atvejai mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo procese taip pat gana reti.

13. Laidavimas ir garantija, lyginant su hipoteka, įkeitimu arba turto ar lėšų areštu, yra labai lanksti mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinanti priemonė dėl savo dispozityvumo požymio. Tuo tarpu hipoteka, įkeitimas ar turto areštas yra neišvengiamai susiję su nuosavybės teisių apribojimu. Bet kokie priverstiniai turto suvaržymai dažniausiai turi neigiamą psichologinį poveikį, todėl neskatina mokesčių mokėtojų geranoriškumo.

14. Nepaisant minėto laidavimo bei garantijos pranašumo prieš kitas – priverstinio pobūdžio priemones, šis mokestinės prievolės užtikrinimo būdas taikomas labai vangiai. Kadangi šios priemonės taikymo iniciatyva priklauso mokesčių administratoriui tokio vangumo

priežastimi galime įvardyti tik paties mokesčių administratoriaus nenorą perimti pažangias naujoves į mokestinių nepriemokų išieškojimo procesą.

15. Prieš pradėdant priverstinio išieškojimo procedūras skolininkas turi būti tinkamai informuojamas apie esamą mokestinę nepriemoką, galimybę sumokėti šią nepriemoką geruoju bei jam grėsiančias teises procedūras nesumokėjus nepriemokos sumų. Skolininkas apie tai informuojamas jam išsiunčiant raginimą, priminimą, sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kt. dokumentą.

16. Mokesčių administravimo įstatyme nustatytais raginimo įteikimo atvejais, kai šis dokumentas turi būti įteikiamas mokesčių mokėtojui, jei mokestinį ginčą nagrinėjusi institucija priėmė sprendimą, nepatenkinantį mokesčių mokėtojo skundo ir šis sprendimas įsiteisėja, taip pat kai mokesčių administratorius nepatenkina mokesčių mokėtojo prašymo dėl mokestinės prievolės įvykdymo termino atidėjimo ar išdėstymo ar sudarius mokestinės paskolos sutartį priima sprendimą ją nutraukti, mokesčių mokėtojas apie tokius sprendimus yra privalomai informuojamas. Todėl raginimas dubliuojasi su jau įteiktais dokumentais, taip pat nepagrįstai suteikia papildomą terminą sumokėti nepriemoką geruoju.

17. Raginimo bei kitų mokesčių administratoriaus dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojui tvarkos reglamentavimas taip pat turi trūkumų, dėl kurių nepakankamai užtikrinamas mokesčių mokėtojo tinkamo informavimo tikslas.

18. Išieškojimas iš mokesčių mokėtojų – juridinių asmenų sąskaitų yra greitas, mažai darbo ir laiko sąnaudų reikalaujantis, todėl efektyvus nepriemokos išieškojimo būdas, tačiau iš mokesčių mokėtojų – fizinių asmenų sąskaitų išieškojimas beveik netaikomas dėl lėšų kilmės nustatymo problemos.

19. Išieškojimą iš mokesčių mokėtojų turto vykdo antstoliai Civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka. Antstolio vykdomų išieškojimo procedūrų eiliškumas sąlygoja, kad antstolio veiksmai dažnai dubliuoja mokesčių administratoriaus jau taikytas procedūras, todėl sudaro prielaidas bereikalingai vilkinti išieškojimo procesą.

20. Išieškojimas iš skolininko turto dažnai baigiasi šio turto pardavimu iš varžytynių. Ši procedūra dėl savo sudėtingumo taip pat užtrunka gana ilgą laiką, todėl mokesčių administratoriaus sprendimas išieškoti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo turto ne visada pasiteisina išieškojimo operatyvumo prasme.

Taigi galime teigti, kad šiomis išvadamis baigiamojo darbo hipotezė, kad mokesčių administravimo teisinis reguliavimas mokestinės prievolės užtikrinimo bei mokestinės nepriemokos išieškojimo srityje sudaro nemažai prielaidų galimiems mokesčių mokėtojų teisių pažeidimams bei mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimo jam suteiktomis valstybės prievartos priemonėmis galimybė, yra patvirtinta.

## REKOMENDACIJOS IR PASIŪLYMAI

1. Mokestinės prievolės sąvoką reikėtų išskirti į mokestinę prievolę plačiąja prasme bei mokestinę nepriemoką siaurąja prasme:

Mokestinė prievolė plačiąja prasme – tai mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesčius, laiku ir tinkamai juos mokėti, taip pat laiku ir tinkamai sumokėti su mokesčiais susijusias sumas, taip pat vykdyti su šiomis pareigomis susijusias pareigas, nustatytas mokesčių įstatymuose.

Mokestinė prievolė siaurąja prasme – tai mokesčių mokėtojo pareiga susijusi išimtinai su mokesčio bei su juo susijusių sumų sumokėjimu į biudžetą.

Šia prasme mokestinės prievolės sąvoka yra artima mokestinės nepriemokos sąvokai, todėl jos gali būti vartojamos kaip sinonimai.

2. Delspinigių kaip privalomos mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės skaičiavimo ypatumas yra tas, kad jie skaičiuojami nepriklausomai nuo kitų prievolės užtikrinimo ar išieškojimo priemonių taikymo, tačiau taikant šias priemones turi būti atsižvelgta į priskaičiuotą delspinigių sumą. Tuomet kyla neaiškumas, kokią delspinigių sumą turi išieškoti mokesčių administratorius, kai delspinigių skaičiavimo terminas (180 dienų) nėra pasibaigęs, kadangi nuo atitinkamo mokesčių administratoriaus sprendimo priėmimo, kuriame ir paskaičiuojamos mokestinės nepriemokos sumos, iki realaus išieškojimo gali praeiti tam tikras laikas, už kurį delspinigiai taip pat turi būti paskaičiuoti. Išeitis būtų apskaičiuoti delspinigių sumą pavyzdžiui nurodymo dėl nepriemokos sumų išieškojimo iš mokesčių mokėtojo sąskaitos priėmimo dienai ir, išieškojus šią sumą, laikyti mokestinę prievolę įvykdyta. Jei išieškoti iš mokesčių mokėtojo sąskaitos nepavyksta ir imamas kitų išieškojimo procedūrų, delspinigių skaičiavimas tęsiamas iki kito sprendimo dėl priverstinio išieškojimo procedūrų taikymo priėmimo dienos.

3. Taip pat siūlyčiau mokestinio patikrinimo metu nustačius mokestinę nepriemoką, delspinigius skaičiuoti ne iki patikrinimo akto surašymo dienos, o iki sprendimo dėl šio akto tvirtinimo priėmimo dienos, tokiu atveju delspinigių skaičiavimo sustabdymas truktų tik 20 dienų – kaip ir raginimo siuntimo atveju, taigi delspinigių skaičiavimas nepriklausytų nuo mokestinės nepriemokos nustatymo būdo bei būtų išvengta mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimų šioje situacijoje.

4. Nurodymo kredito įstaigoms sustabdyti piniginių lėšų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitų procedūrai paspartinti galėtume pasiūlyti šiuolaikinėse elektroninės bankininkystės sistemose įdiegti priverstinio lėšų išmokėjimo sustabdymo bei nurašymo funkcijas, kurių naudojimas suteiktų galimybę labai operatyviai apriboti mokesčių mokėtojo teisę disponuoti lėšomis sąskaitose, tuo pačiu sumažėtų galimybė mokesčių mokėtojui išvengti prievolės įvykdymo.

5. Mokesčių administratorius priimdamas sprendimą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas nuo vienos iš mokesčių mokėtojo sąskaitų, papildomai sustabdo šios sumos išmokėjimą ir kitose kredito įstaigose esančiose šio mokesčio mokėtojo sąskaitose, o tuo tarpu analogiškoje situacijoje civiliniame sprendimų vykdymo procese antstolis areštuodamas skolininko lėšas vienoje jo sąskaitoje, kitoms sąskaitoms apribojimus panaikina. Todėl siūlytume tobulinti mokesčių teisės aktus šiuo klausimu pagal Civilinio proceso kodekso pateikiamą modelį, siekiant išvengti nepagrįsto mokesčių mokėtojų teisių ribojimo.

6. Mokesčių teisės aktai palieka tam tikros painiavos įtvirtindami raginimo siuntimo ir nesiuntimo atvejus. Siūlytume nuosekliau laikytis praktikos, kai raginimo įteikti nereikalinga, kada skolininkas buvo tinkamai informuotas apie savo mokestinę prievolę kitu dokumentu.

7. Civilinio proceso kodekso nuostatos taip pat kiek tinkamiau reglamentuoja raginimo įteikimo tvarką, kurią siūlytume perimti ir mokestinių nepriemokų išieškojimo procese.

8. Susiklosčiusi šiandieninė išieškojimo iš mokesčių mokėtojų – fizinių asmenų sąskaitų praktika yra ydinga, sudaro prielaidas šiems asmenims patirti didesnius materialinius nuostolius, todėl ši procedūra reikalauja tobulinimo.

Baigiamajame darbe nagrinėti klausimai yra susiję su asmens turtinių teisių apribojimais bei valstybės prievartos panaudojimo atvejais, tokie teisiniai santykiai turi būti labai aiškiai ir detalai sureglamentuoti, nepaliekant vietos galimiems asmenų, kurių atžvilgiu taikoma valstybės prievarta, teisių pažeidimams ir valstybės deleguotas funkcijas įgyvendinančių institucijų piktnaudžiavimui joms suteiktomis teisėmis.



## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### Norminė literatūra:

1. Europos Bendrijų steigimo sutartis // Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.
2. Europos Bendrijos muitinės kodeksas nustatytas Europos Tarybos 1992 10 12 reglamentu Nr. 2913/92.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
4. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262.
5. Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 36-1340.
6. Lietuvos Respublikos Administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios: 1985 01 03 Nr.1-1.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (*aktuali redakcija*) // Valstybės žinios 2006, Nr. 119-4542.
9. Lietuvos Respublikos mokėjimų įstatymas // Valstybės žinios.1999 11 17 Nr.97-2775
10. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas // Valstybės žinios. 2001. Nr. 31-1010.
11. Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos įstatymas // Valstybės žinios. 1993, Nr. 12-296.
12. Lietuvos Respublikos pašto įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 19-1070.
13. Lietuvos Respublikos turto arešto aktų registro įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr.52-1986.
14. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 09 06 nutarimas Nr. 1059 “Dėl mokesčių mokėtojų registro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2000, Nr.77-2333.
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 04 28 nutarimas Nr. 428 “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 104 straipsnio nuostatų įgyvendinimo” // Valstybės žinios. 2004, Nr. 69-2393.
16. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 1K-295 “Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2006 m. ketvirtajam ketvirčiui” // Valstybės žinios. 2006, Nr. 95-3752.
17. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 09 07 įsakymas Nr. 260 “Dėl mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2001, Nr.78-2739.

18. Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 11 17 įsakymas Nr. 268 “Dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo” // Valstybės žinios. 1998, Nr. 103-2854.
19. Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 11 17 įsakymas Nr. 268 “Dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo” 2004 05 13 įsakymo Nr. 1K-182 redakcija // Valstybės žinios. 2004, Nr. 82-2965.
20. Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 07 29 įsakymas Nr. 110 “Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo” // Valstybės žinios. 1997 Nr.87-2212.
21. Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2005 10 27 įsakymas Nr. 1R-352 “Dėl sprendimų vykdymo instrukcijos patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2005, Nr. 130-4682.
22. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 05 12 įsakymas Nr. VA-92 “Dėl mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo ir apskaitos taisyklių bei mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodikos patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2004, Nr. 81-2925.
23. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 03 20 įsakymas Nr. V-76 “Dėl mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų instrukcijos patvirtinimo”.
24. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 04 28 įsakymas Nr. VA-68 “Dėl akcizais apmokestinamųjų prekių gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikini atidėjimo režimą metu galinčių atsirasti mokestinių prievolių įvykdymą užtikrinančių laidavimo, garantijos ir piniginio užstato dydžio apskaičiavimo metodikos” // Valstybės žinios. 2004, Nr.72-2512
25. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 04 30 įsakymas Nr. VA-83 “Dėl registravimosi Valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos laiduotoju ir/ar garantu” // Valstybės žinios. 2004, Nr.75-2619.
26. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 07 19 įsakymas Nr. VA-142

- “Dėl sprendimų išieškoti mokestinę nepriemoką iš laiduotojų ar garantų turto formų patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2004, Nr.115-4316.
27. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 07 09 įsakymas Nr. VA-132 “Dėl Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktų laidavimo ir garantijos dokumentų priėmimo ir panaudojimo taisyklių patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2004, Nr. 109-4114.

#### **Mokslinė literatūra:**

28. Ambrasienė D., Baranauskas E., kt. Civilinė teisė. Prievolių teisė. Mykolo Romerio Universitetas. Vilnius. 2006.
29. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius. Teisinės informacijos centras. 2003.
30. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. Vilnius. Teisinės informacijos centras. 2003.
31. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas. Technologija. 2004.
32. Baranauskas E. Įkeitimo teisinis reguliavimas: daktaro disertacija. Soc. mokslai: teisė (01S)/LTU. Vilnius. 2002.
33. Keinys S. (vyr. red.). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. 4-asis leid. Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas. Vilnius. 2000.
34. Dikčius R. Mokesčio mokėtojo teisės neatsiejamos nuo pareigų. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2006, Nr. 18(402).
35. Dikčius R. Mokesčių permokos, jų grąžinimas ir įskaitymas. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2006, Nr. 20 (404).
36. Bložė A. Turto arešto taktika // Justitia. 2001, Vilnius, Nr. 2.
37. Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. Москва 2005.

#### **Internetiniai šaltiniai:**

38. [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt)
39. [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)
40. [www.antstoliai.lt](http://www.antstoliai.lt)
41. [www.alar.lt](http://www.alar.lt)

## SANTRAUKA

**Magistro baigiamojo darbo pavadinimas** – Mokestinių nepriemokų išieškojimas.

**Pagrindinės sąvokos:** mokestinė prievolė, mokestinė nepriemoka, mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimas, mokestinių nepriemokų išieškojimas.

Šiame darbe nagrinėjama mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančių priemonių bei mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų taikymas Lietuvoje pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas. Pagrindinė tyrimo užduotis yra Lietuvoje nustatyto mokesčių administratoriaus naudojamų mokesčių sumokėjimo ir užtikrinimo priemonių reglamentavimo įvertinimas ir analizė.

Tyrimą sudaro trys skyriai. Pirmajame aptariama mokestinės prievolės bei mokestinės nepriemokos sąvokų santykis, jų atsiradimas ir pasibaigimas bei klasifikacija. Antrajame skyriuje išanalizuojama mokestinės prievolės užtikrinimo priemonių taikymo teoriniai bei praktiniai aspektai. Trečiajame skyriuje tiriama mokestinių nepriemokų išieškojimo procesas. Analizuojamos procedūros, jų taikymo reglamentavimas bei iš to kylančios problemos.

Darbo išvadose trumpai įvertinama mokesčių administratoriaus taikomų mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų bei mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūrų taikymo problematiką bei veiksmingumą, pateikia keletą galimų pasiūlymų dėl šių teisinių santykių reglamentavimo tobulinimo.

## SUMMARY

**Title of the research work -** The exaction of the back taxes.

**Basic concepts:** tax obligation, back tax, assurance of tax obligation execution, exaction of the back taxes.

This work examines the implementation of the measures of assurance of the tax obligation execution and the procedures of the exaction of the back taxes under the tax administration law in Lithuania. The main task of this research is to analyze and evaluate the regulation of measures tax authorities use to assure proper tax collection.

Research work is composed of three chapters. The first chapter describes the concept of tax obligation and the back tax, the intercourse between these two concepts, also deals with the moment of the beginning and the end of the tax obligation and the back tax, and with classification. In the second chapter is given the analysis of theoretical and practical aspects of the implementation of the measures of the tax obligation execution assurance. The third chapter explores the process of exaction of the back taxes. As well the procedures, its regulation and the problems that occur.

In conclusion, author briefly evaluates the problems and efficiency of implementation of the measures of assurance of the tax obligation execution and the procedures of the exaction of the back taxes, also gives a few recommendations on improvement of regulation of these legal relations.

## PRIEDAI:

### Priedas Nr. 1.

#### Informacija apie AVMI sprendimus išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto bei jų vykdymą per 2003 - 2006 metus

|                                                                        | 2003 m. | 2004 m. | 2005 m. | 2006 m. I pusmetis | 2006 m. I-III ketv. |
|------------------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|--------------------|---------------------|
| Priimtų sprendimų išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto skaičius     | 3.142   | 16.073  | 7.061   | 4.992              | 8.084               |
| Priimtų sprendimų išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto suma mln. Lt | 110     | 92      | 91      | 96                 | 119                 |
| Pagal VMI sprendimus išieškota neginčo tvarka iš turto mln. Lt         | 4,5     | 8       | 9       | 5,4                | 7,2                 |

### Priedas Nr. 2.

Asociacija LIETUVOS ANTSTOLIŲ RŪMAI  
www.alar.lt

#### Valstybės naudai išieškotos sumos (Lt)

|                                                       | 2004 metai | 2005 metai | 2006 metų pirmasis pusmetis |
|-------------------------------------------------------|------------|------------|-----------------------------|
| <b>Pagal VMI sprendimus</b>                           | 11 423 255 | 11 046 700 | 9 381 068                   |
| <b>Pagal VSDFV sprendimus</b>                         | 5 499 926  | 5 049 815  | 2 329 654                   |
| <b>Pagal teismų išduotus vykdomuosius dokumentus</b>  | 23 156 359 | 25 189 755 | 4 705 623                   |
| <b>Pagal policijos nutarimus</b>                      | 6 947 308  | 8 692 974  | 4 661 501                   |
| <b>Pagal Muitinės sprendimus</b>                      | 680 259    | 1 318 671  | 169 817                     |
| <b>Pagal kitų institucijų vykdomuosius dokumentus</b> | 3 506 195  | 1 402 288  | 861 419                     |
| <b>Iš viso:</b>                                       | 51 213 301 | 52 700 203 | 22 109 082                  |

Priedas Nr. 3.

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

**AVMI taikyti mokestinių prievolių užtikrinimo būdai ir išieškojimo veiksmai**

5 lentelė (teikiama kiekvieną ketvirtį)

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

\* - sumos šiame stulpelyje nurodomos tūkstančiais litų.

Priedas Nr. 4.

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

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

6A lentelė (teikiama kiekvieną ketvirtį)

tūkst. Lt

| Deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus priskaičiuotos mokestinės nepriemokos išieškojimo įvykdymas |                                                               | Išieškota per 2005 m. I ketv. |         |         | Išieškota per 2005 m. II ketv. |         |         | Išieškota per 2005 m. III ketv. |        |         | Išieškota per 2005 m. IV ketv. |         |         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------------------------------|---------|---------|--------------------------------|---------|---------|---------------------------------|--------|---------|--------------------------------|---------|---------|
|                                                                                                    |                                                               | Iš viso:                      | iš jų:  |         | Iš viso:                       | iš jų:  |         | Iš viso:                        | iš jų: |         | Iš viso:                       | iš jų:  |         |
|                                                                                                    |                                                               |                               | PVM     | GPM     |                                | PVM     | GPM     |                                 | PVM    | GPM     |                                | PVM     | GPM     |
| <b>Mokestinė prievolė įvykdyta po išieškojimo užtikrinimo būdų taikymo iš viso:</b>                |                                                               | 24945,9                       | 12032,6 | 4888,5  | 17217,7                        | 8668,1  | 5670,2  | 16739,9                         | 9931,6 | 4120,6  | 25486,1                        | 11997   | 6789,9  |
| iš jų:                                                                                             | <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                  | 19281,7                       | 10651,4 | 4805,7  | 15727,9                        | 7633,9  | 5636,2  | 15105,1                         | 8621   | 3925,4  | 24578,9                        | 11341,8 | 6769    |
|                                                                                                    | <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                         | 5664,2                        | 1381,2  | 82,8    | 1489,8                         | 1034,2  | 34      | 1634,8                          | 1310,6 | 195,2   | 907,2                          | 655,2   | 20,9    |
| <b>Išieškota iš bankų sąskaitose esančių lėšų iš viso:</b>                                         |                                                               | 26956,4                       | 16808   | 4066    | 30020,3                        | 19333   | 5052,5  | 29695,8                         | 18748  | 5974,8  | 36785,3                        | 20138,3 | 6226,9  |
| iš jų:                                                                                             | <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                  | 26778,7                       | 16724   | 4045,8  | 29521,9                        | 19034,7 | 5040,3  | 29614,5                         | 18716  | 5955,6  | 36472,8                        | 20037,4 | 6205,4  |
|                                                                                                    | <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                         | 177,7                         | 84      | 20,2    | 498,4                          | 298,3   | 12,2    | 81,3                            | 31,6   | 19,2    | 312,5                          | 100,9   | 21,5    |
| <b>Pagal VMI sprendimus išieškota ne ginčo tvarka iš turto:</b>                                    |                                                               | 3112,7                        | 1156,2  | 156,4   | 2425,6                         | 798,6   | 116,1   | 1453,4                          | 532,9  | 220,3   | 2456,1                         | 881     | 327,3   |
| iš jų:                                                                                             | <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                  | 2900,2                        | 1095,3  | 137,7   | 1612,9                         | 673,1   | 109,6   | 1309,4                          | 483,6  | 204,9   | 2161,7                         | 726,1   | 325,5   |
|                                                                                                    | <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                         | 212,5                         | 60,9    | 18,7    | 812,7                          | 125,5   | 6,5     | 144                             | 49,3   | 15,4    | 294,4                          | 154,9   | 1,8     |
| <b>Kitais būdais iš viso:</b>                                                                      |                                                               | 112828,9                      | 58918   | 23771   | 107689,1                       | 52176,7 | 27443,7 | 97080,1                         | 52778  | 20228,9 | 124840,1                       | 61980,9 | 22818,4 |
| iš jų:                                                                                             | <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                  | 107490,2                      | 56099,1 | 23522,8 | 101691,4                       | 48971,8 | 26882   | 89922,7                         | 49458  | 19244,3 | 118410,4                       | 58544,7 | 21645,1 |
|                                                                                                    | <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                         | 5338,7                        | 2818,9  | 248,2   | 5997,7                         | 3204,9  | 561,7   | 7157,4                          | 3320,3 | 984,6   | 6429,7                         | 3436,2  | 1173,3  |
| <b>Bankrutuojančių / bankrutavusių / restruktūrizuojamų iš viso:</b>                               |                                                               | 2596,5                        | 981,3   | 368,3   | 3094,2                         | 761,9   | 551,6   | 6633,6                          | 1404,5 | 698     | 909,4                          | 144,4   | 474,3   |
| iš jų:                                                                                             | <i>išieškota nepriemoka susidariusi iš einamosios veiklos</i> | 774                           | 368     | 280,6   | 695,4                          | 98,6    | 465,2   | 1126,2                          | 355,9  | 511,8   | 752,7                          | 112,2   | 450,1   |
|                                                                                                    | <i>įplaukos iš kreditorinių reikalavimų tenkinimo</i>         | 1822,5                        | 613,3   | 87,7    | 2398,8                         | 663,3   | 86,4    | 5507,4                          | 1048,6 | 186,2   | 156,7                          | 32,2    | 24,2    |
| <b>Sumokėta pagal mokestinės paskolos sutartis iš viso:</b>                                        |                                                               | 7897,9                        | 1233,1  | 3433,6  | 8580,1                         | 1826,5  | 4734,1  | 6915,1                          | 1529   | 4064,6  | 19008,3                        | 2558,8  | 14522,6 |
| iš jų:                                                                                             | <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                  | 7235,6                        | 950,7   | 3360,1  | 7893,7                         | 1480,1  | 4637,1  | 6032,8                          | 1270,5 | 3961,9  | 17804,5                        | 1969,4  | 14398,6 |
|                                                                                                    | <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                         | 662,3                         | 282,4   | 73,5    | 686,4                          | 346,4   | 97      | 882,3                           | 258,5  | 102,7   | 1203,8                         | 589,4   | 124     |
| <b>AVMI iš viso:</b>                                                                               |                                                               | 178338,3                      | 91129,2 | 36683,8 | 169027                         | 83564,8 | 43568,2 | 158518                          | 84924  | 35307,2 | 209485,3                       | 97700,4 | 51159,4 |

Priedas Nr. 5.

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

AVMI taikyti mokestinių prievolių užtikrinimo būdai ir išieškojimo veiksmai



5 lentelė (teikiama kiekvieną ketvirtį)

| Mokestinių prievolių užtikrinimo būdai<br>ir išieškojimo veiksmai                                | 2006 m. I ketv. |          | 2006 m. II ketv. |          | 2006 m. III ketv. |          | 2006 m. IV ketv. |          | 2006 m. iš viso |          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------|------------------|----------|-------------------|----------|------------------|----------|-----------------|----------|
|                                                                                                  | suma*           | atv. sk. | suma*            | atv. sk. | suma*             | atv. sk. | suma*            | atv. sk. | suma*           | atv. sk. |
| Areštuotas turtas                                                                                | 20.396,9        | 231      | 17.592,8         | 204      | 33.202,4          | 136      |                  |          | 71.192,1        | 571      |
| Areštuotos piniginės lėšos                                                                       | 657,8           | 1        | 1,1              | 1        | 589,3             | 3        |                  |          | 1.248,2         | 5        |
| Nurodymai kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojų sąskaitų |                 | 1.040    |                  | 746      |                   | 763      |                  |          |                 | 2.549    |
| Hipoteka ir įkeitimas                                                                            | 284,5           | 1        | 200,0            | 1        | 0,0               | 0        |                  |          | 484,5           | 2        |
| Priverstinė hipoteka                                                                             | 34,9            | 1        | 1.701,0          | 1        | 0,0               | 0        |                  |          | 1.735,9         | 2        |
| Laidavimai ir garantijos                                                                         | 164,3           | 1        | 163,5            | 1        | 0,0               | 0        |                  |          | 327,8           | 2        |
| Išsiųsti raginimai                                                                               | 19.978,0        | 105      | 8.971,2          | 43       | 7.431,5           | 44       |                  |          | 36.380,7        | 192      |
| Išsiųsti priminimai                                                                              | 68.842,2        | 25.710   | 70.160,7         | 13.406   | 64.130,7          | 5.925    |                  |          | 203.133,6       | 45.041   |
| Apsilankymai pas skolininkus                                                                     |                 | 120      |                  | 94       |                   | 88       |                  |          |                 | 302      |
| Kvietimai atvykti                                                                                |                 | 2.745    |                  | 2.639    |                   | 2.310    |                  |          |                 | 7.694    |
| Priimti sprendimai išieškoti mokestinę nepriemoką iš banko sąskaitose esančių lėšų               | 65.467,4        | 4.230    | 49.964,3         | 4.433    | 56.306,0          | 3.403    |                  |          | 171.737,7       | 12.066   |
| Priimti sprendimai išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto                                       | 34.339,6        | 2.199    | 61.912,5         | 2.793    | 23.036,2          | 3.092    |                  |          | 119.288,3       | 8.084    |

\* - sumos šiame stulpelyje nurodomos tūkstančiais litų.

## Priedas Nr. 6.

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

AVMI deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus priskaičiuotos mokestinės nepriemokos *isieškojimo įvykdymas*

6A lentelė (teikiama kiekvieną ketvirtį)

tūkst. Lt

| Deklaruotos ir pagal patikrinimo aktus<br>priskaičiuotos mokestinės nepriemokos<br>išieškojimo įvykdymas | Išieškota per 2006 m. I ketv. |          |         | Išieškota per 2006 m. II ketv. |          |         | Išieškota per 2006 m. III ketv. |         |         | Išieškota per 2006 m. IV ketv. |        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|----------|---------|--------------------------------|----------|---------|---------------------------------|---------|---------|--------------------------------|--------|-----|
|                                                                                                          | Iš viso:                      | iš jų:   |         | Iš viso:                       | iš jų:   |         | Iš viso:                        | iš jų:  |         | Iš viso:                       | iš jų: |     |
|                                                                                                          |                               | PVM      | GPM     |                                | PVM      | GPM     |                                 | PVM     | GPM     |                                | PVM    | GPM |
| <b>Mokestinė prievolė įvykdyta po išieškojimo<br/>užtikrinimo būdų taikymo iš viso:</b>                  | 18953,5                       | 11201,2  | 6198,8  | 23346,5                        | 13882,2  | 7473,7  | 15621,7                         | 9523,3  | 5168,5  |                                |        |     |
| iš jų:                                                                                                   |                               |          |         |                                |          |         |                                 |         |         |                                |        |     |
| <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                                                             | 17776,9                       | 10143,8  | 6193,6  | 19953,7                        | 10594,2  | 7459    | 14974,1                         | 9117,9  | 5061    |                                |        |     |
| <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                                                                    | 1176,6                        | 1057,4   | 5,2     | 3392,8                         | 3288     | 14,7    | 647,6                           | 405,4   | 107,5   |                                |        |     |
| <b>Išieškota iš bankų sąskaitose esančių lėšų<br/>iš viso:</b>                                           | 36378,3                       | 24603,1  | 6404,5  | 34361,6                        | 22721,6  | 7588,8  | 32795,6                         | 22319,7 | 7367,5  |                                |        |     |
| iš jų:                                                                                                   |                               |          |         |                                |          |         |                                 |         |         |                                |        |     |
| <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                                                             | 35825,8                       | 24199,5  | 6376,3  | 34013,7                        | 22558,5  | 7506,7  | 32496,1                         | 22179   | 7290,5  |                                |        |     |
| <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                                                                    | 552,5                         | 403,6    | 28,2    | 347,9                          | 163,1    | 82,1    | 299,5                           | 140,7   | 77      |                                |        |     |
| <b>Pagal VMI sprendimus išieškota ne ginčo<br/>tvarka iš turto:</b>                                      | 2377,8                        | 664,5    | 664,4   | 2973,3                         | 1238,7   | 450,5   | 1822,2                          | 683,5   | 260,4   |                                |        |     |
| iš jų:                                                                                                   |                               |          |         |                                |          |         |                                 |         |         |                                |        |     |
| <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                                                             | 1975,1                        | 579,3    | 633,1   | 2323,2                         | 998,5    | 416,9   | 1633,7                          | 611,9   | 251     |                                |        |     |
| <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                                                                    | 402,7                         | 85,2     | 31,3    | 650,1                          | 240,2    | 33,6    | 188,5                           | 71,6    | 9,4     |                                |        |     |
| <b>Kitais būdais iš viso:</b>                                                                            | 166560,8                      | 82211,1  | 24669,6 | 106044                         | 61086,3  | 18730,8 | 112830                          | 64824,7 | 22349,6 |                                |        |     |
| iš jų:                                                                                                   |                               |          |         |                                |          |         |                                 |         |         |                                |        |     |
| <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                                                             | 149361,6                      | 77967    | 23989,6 | 101849,5                       | 58780,7  | 18298,7 | 106387                          | 60800,8 | 21641,2 |                                |        |     |
| <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                                                                    | 17199,2                       | 4244,1   | 680     | 4194,5                         | 2305,6   | 432,1   | 6443                            | 4023,9  | 708,4   |                                |        |     |
| <b>Bankrutuojančių / bankrutavusių /<br/>restruktūrizuojamų iš viso:</b>                                 | 988,5                         | 182      | 691,4   | 2166,7                         | 696,8    | 665,8   | 2147                            | 344,6   | 1257,8  |                                |        |     |
| iš jų:                                                                                                   |                               |          |         |                                |          |         |                                 |         |         |                                |        |     |
| <i>išieškota nepriemoka susidariusi iš<br/>    einamosios veiklos</i>                                    | 776,8                         | 72,5     | 620,5   | 781,4                          | 97,4     | 402,1   | 913,7                           | 24,2    | 436,9   |                                |        |     |
| <i>įplaukos iš kreditorinių reikalavimų<br/>    tenkinimo</i>                                            | 211,7                         | 109,5    | 70,9    | 1385,3                         | 599,4    | 263,7   | 1233,3                          | 320,4   | 820,9   |                                |        |     |
| <b>Sumokėta pagal mokestinės paskolos sutartis<br/>iš viso:</b>                                          | 10212,8                       | 1472,2   | 3518    | 18773,6                        | 1648,7   | 14793,4 | 5025,4                          | 950,9   | 2381,7  |                                |        |     |
| iš jų:                                                                                                   |                               |          |         |                                |          |         |                                 |         |         |                                |        |     |
| <i>deklaruojamų mokesčių</i>                                                                             | 9189,1                        | 1245,7   | 3400,5  | 17712,3                        | 1339,1   | 14691,9 | 4165,6                          | 743,4   | 2282,7  |                                |        |     |
| <i>priskaičiuotų patikrinimo metu</i>                                                                    | 1023,7                        | 226,5    | 117,5   | 1061,3                         | 309,6    | 101,5   | 859,8                           | 207,5   | 99      |                                |        |     |
| <b>AVMI iš viso:</b>                                                                                     | 235471,7                      | 120334,1 | 42146,7 | 187665,7                       | 101274,3 | 49703   | 170242                          | 98646,7 | 38785,5 |                                |        |     |

Priedas Nr. 7.

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

**Mokestinė nepriemoka atidėta ar išdėstyta pagal Mokesčių administravimo įstatymą ir finansų ministro 1998-11-17 įsakymą Nr. 268**

**2006 m. sausio mėn. 1 d.**

3 lentelė (teikiama kiekvieną ketvirtį)

tūkst. Lt

|              | iki 6 mėn.                   |                                    | iki 1 metų                   |                                    | iki 2 metų                   |                                    | virš 2 metų                  |                                    | Iš viso                      |                                    |
|--------------|------------------------------|------------------------------------|------------------------------|------------------------------------|------------------------------|------------------------------------|------------------------------|------------------------------------|------------------------------|------------------------------------|
|              | atidėtos ir išdėstytos sumos | iš jų pavėluota sumokėti pagal MPS | atidėtos ir išdėstytos sumos | iš jų pavėluota sumokėti pagal MPS | atidėtos ir išdėstytos sumos | iš jų pavėluota sumokėti pagal MPS | atidėtos ir išdėstytos sumos | iš jų pavėluota sumokėti pagal MPS | atidėtos ir išdėstytos sumos | iš jų pavėluota sumokėti pagal MPS |
| Mokesčiai    | 806,9                        | 21                                 | 1140,9                       | 7,5                                | 4949,8                       | 75,6                               | 115604,2                     | 7026,8                             | 122501,8                     | 7130,9                             |
| Baudos       | 0,9                          | 0,1                                | 2                            | 0                                  | 42,7                         | 0                                  | 363,2                        | 1,9                                | 408,8                        | 2                                  |
| Delspinigiai | 15,8                         | 0                                  | 25,1                         | 0,1                                | 258,9                        | 1,5                                | 949,1                        | 46,4                               | 1248,9                       | 48                                 |
| Iš viso      | 823,6                        | 21,1                               | 1168                         | 7,6                                | 5251,4                       | 77,1                               | 116916,5                     | 7075,1                             | 124159,5                     | 7180,9                             |