

TURINYS

TURINYS	1
IŽANGA	2
MOKESTINĖS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS PAGRINDAS	4
MOKESČIŲ ĮSTATYMO PAŽEIDIMO SUDĖTIS	5
EKONOMINIŲ SANKCIJŲ SAMPRATA	14
SANKCIJOS SĄVOKA, SAMPRATOS TEORIJS, TIPAI.....	14
DELSPINIGIŲ KAIP EKONOMINĖS SANKCIJOS PROBLEMA.....	16
BAUDA	18
SĄVOKA, ĮSTATYMINIS REGLAMENTAVIMAS, YPATUMAI.....	18
BAUDOS DYDŽIO ANALIZĖ: LYGINAMUOJU ASPEKTU.....	20
SUNKINANČIŲ IR LENGVINANČIŲ APLINKYBIŲ ĮTAKA SKIRIANT EKONOMINĘ SANKCIJĄ – BAUDĄ.....	26
ATSKIRUOSE ĮSTATYMUOSE ĮTVIRTINTI BAUDŲ DYDŽIAI BEI JŲ SKYRIMO YPATUMAI.....	31
ATLEIDIMO NUO MOKESTINĖS ATSAKOMYBĖS PAGRINDAI	36
ATLEIDIMO NUO EKONOMINIŲ SANKCIJŲ SKYRIMO TEISINIAI ASPEKTAI BEI PROBLEMŲ IDENTIFIKAVIMAS	39
PRIEDAS NR. 1 „MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ ATSAKOMYBĖS ĮTVIRTINIMAS: BAUDOS IR PALŪKANOS UŽ NEVYKDYMĄ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ“.....	51
IŠVADOS	59
SANTRAUKA	61
SUMMARY	62
LITERATŪROS SĄRAŠAS	63

IŽANGA

Įsiliejus į Europos Sąjungos erdvę bei vis stiprėjant emigracijai - Lietuvos valstybė suinteresuota tobulinti mokesčių sistemą, garantuoti stabilias biudžeto pajamas, užtikrinti teisingą mokesčių mokėtojų apmokestinimą ir sąžiningą konkurenciją. Valstybė siekia gerinti patį apmokestinimo mechanizmą bei tobulinti mokesčių administravimą, kad mokesčių našta nebūtų per sunki ir, kad bendradarbiaujant mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui, būtų kuo efektyviau surenkami privalomi mokėjimai į valstybės biudžetą (fondus). Įgyvendinti mokesčių politiką globalizuotame pasaulyje mokesčių administratoriams tampa vis sunkiau. Mokesčių administravimas nėra harmonizuojamas, todėl mažėjant galimybei konkuruoti mokesčiais, valstybės pradės konkuruoti administravimu mokesčių srityje, kadangi ūkio subjektai bus suinteresuoti steigtis ten, kur mokesčių administravimo įstatymai pažeidus mokesčių įstatymus užtikrina proporcingą atsakomybę, tolygią konkurenciją bei neapkrauna mokesčių mokėtojo.

Bendras administratorių darbas, siekiant išanalizuoti ir suderinti požiūrius į pagrindinius strateginius klausimus mokesčių administravimo srityje galėtų atnešti didelę naudą visos Europos Sąjungos valstybėms narėms. Jau dabar pastebima tendencija, jog šiuo metu Lietuvoje pagrindinis mokesčių administravimo principas – tai mokesčių mokėtojo skatinimas savanoriškai vykdyti mokesčines prievolę, kuris nustūmė kontrolės, kaip pagrindinės mokesčių mokėjimo užtikrinimo priemonės, svarbą į antrą vietą. Todėl mokesčių administratorius ieško tokių priemonių, kurių pagalba būtų mažiausiais kaštais pasiekiamas aukščiausias rezultatas. Be abejo, kontrolė reikalinga, tam mokesčių įstatymuose numatyti tokie institutai kaip mokesčinis patikrinimas, tyrimas. Surinktų į biudžetą lėšų dydis priklauso nuo daugelio veiksnių: mokesčių mokėtojų ekonominės padėties, apmokestinamo objekto, apmokestinimo tarifų, taikomų lengvatų, mokesčių mokėtojų teisinės sąmonės. Kaip viena iš apsaugojimo priemonių mokesčių įstatymuose nustatyta ekonominė sankcija – bauda.

Tyrimo metodai, taikomi šiame darbe, apima tiek teisinius, tiek bendruosius mokslinius. Vienas darbe panaudotų metodų - *teisinės analizės* metodas, padėjęs į praktines situacijas ir įvairaus pobūdžio literatūros šaltinius pažvelgti per teisinę prizmę ir identifikuoti iš jų kylančias teisines problemas. Su pastaruoju susijusio *loginio* metodo pagalba randami ir darbe pateikiami identifikuotų problemų sprendimo būdai. *Istorinis* teisės pažinimo metodas pasitelktas siekiant atskleisti ekonominių sankcijų ypatumus, jų vystymąsi, efektyvumą, aptariant jas reglamentavusių šaltinių raidą. *Lyginamasis* metodas darbe taip pat naudojamas dažnai, norint surasti optimaliausią, geriausią tiek ekonominių sankcijų taikymo būdą, tiek

baudų dydžio efektyvinimo galimybes. *Sociologinis* metodas darbe naudojamas, norint kuo detaliau apžvelgti skiriamų baudų kitimą mokesčių ginčą nagrinėjant aukštesnės instancijos įstaigose.

Darbo originalumą sąlygoja du veiksniai, reikalaujantys išsamios analizės: pirmiausia, gana dažnai mokesčių įstatymų pažeidėjams skiriamos ekonominės sankcijos už mokesčių teisės pažeidimus, tačiau nėra aišku, ką mes galime laikyti ekonomine sankcija bei niekur nėra sprendžiamas jų efektyvumo ir veiksmingumo klausimas, antra pati mokesčių teisės specifika lemia šios temos išskirtinumą. Mokesčių teisė yra valstybės egzistavimo pasekmė ir kartu tokio egzistavimo sąlyga. Tai lemia valstybės visuotinis imperatyvų privalomumas ir užtikrinimas legaliomis prievartos priemonėmis. Visiems biudžetams būdinga tai, jog mokesčių ar kitų įmokų įplaukos sudaro didžiąją dalį pajamų. Valstybė turi turėti piniginių išteklių tam, kad sukurti bendrą gerovę savo gyventojams, tam buvo sukurtas mechanizmas, kurio pagalba surenkamos reikalingos lėšos valstybės funkcionavimui.

Kaip jau buvo minėta, pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus, paprastai pradeda veikti teisinė atsakomybė. Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą – mokesčių ir kitų įstatymų nustatytų valstybinės prievartos priemonių taikymas mokesčių įstatymų pažeidėjams siekiant nubausti juos ir pašalinti atsiradusias neigiamas pasekmes.¹ Siekiama kuo rečiau trukdyti ir patį mokesčių mokėtoją patikrinimais, tai bandoma padaryti mokesčių inspekcijoje kaupiamos informacijos pagalba. Įvairiapusiški mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus informacijos mainai leidžia matyti visą įmonės veiklą ar gyventojų gaunamas pajamas, o kartu ir daug greičiau kontroliuoti mokamus mokesčius.

Šio darbo tikslas apžvelgti ekonominės sankcijos - baudos reglamentavimą mokesčių įstatymuose, taikomus principus bei visapusiškai ištirti šios sankcijos atsiradimo, skyrimo pagrindus, atitinkamo dydžio nustatymą, atleidimo nuo baudų pagrindus ir kitus svarbius klausimus, turinčius reikšmės visapusiškai įstatyminio ekonominės sankcijos - baudos įtvirtinimo analizei. Pagrindiniai norminiai teisės aktai naudojami ir aptariami darbe yra LR mokesčių administravimo įstatymas (toliau tekste – MAĮ) bei kiti mokesčių įstatymai, poįstatyminiai teisės aktai ir teismų praktika. Taip pat darbe bus nagrinėjamas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) atliktas mokesčių administravimo tyrimas („Tax administration survey 2006“), kurį atliekant paaiškėjo, kad įvairių šalių mokesčių sistemos turi daugybę skirtumų, kurie turi tiesioginės įtakos mokesčių sistemų administravimui ir, galimas daiktas, jų veiksmingumui, o ypatingai dėmesys bus atkreipiamas į už mokesčių įstatymų pažeidimus

¹ A. Marcijonas, B. Sudavičius Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 208 p.

taikomą atsakomybę, t.y. atskirose valstybėse nustatytus ekonominių sankcijų - baudų dydžius.

MOKESTINĖS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS PAGRINDAS

Mokestinių santykių specifika turi įtakos teisei atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus. Pirmiausiai, tai specifinis valstybės vaidmuo mokestiniuose santykiuose, pasireiškiantis tuo, kad valstybė yra viena iš santykio šalių, bet tuo pačiu valstybė nustato mokestinės atsakomybės ribas bei sąlygas kitai tų teisinių santykių šaliai.

Už mokesčių įstatymų pažeidimą taikomų atsakomybės priemonių analizė leidžia teigti, kad teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą yra kompleksinis teisinis institutas, apjungiantis atskiras atsakomybės rūšis, ir jam būdingi bendri teisinės atsakomybės požymiai. Tačiau teisinė atsakomybė už mokesčių pažeidimą turi tam tikrus išskirtinius požymius, kuriuos lemia mokestinių santykių pobūdis, kai be tradicinių atsakomybės rūšių taikoma ir finansinė atsakomybė.² Pagal biudžeto klasifikaciją, mokestinės įplaukos 1993 m. sudarė 87,5 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų, 2000 m. – jau 92,1 proc.

Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus atsiradimo pagrindas – neteisėta veika, kuri yra pavojinga visuomenei. Reguluojant mokestinius santykius teisinės atsakomybės taikymo srityje yra labai svarbu tiksliai apibrėžti neteisėtos veikos požymius, kuri užtraukia vieną ar kitą atsakomybės rūšį. Tokiu būdu galima išvengti nepagrįsto atsakomybės taikymo, užtikrinti mokesčių mokėtojų teisių apsaugą. Neteisėtomis veikomis pažeidžiami įstatymų saugomi interesai bei teisinė tvarka, t. y. pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai bei padaroma materialinė žala valstybei, ko pasekoje nesurenkama ar pavėluotai surenkama dalis mokesčių į valstybės ar savivaldybių biudžetus ar kitus piniginius fondus. MAĮ 40 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę. Teisės teorijoje išskirta, kad teisinės atsakomybės atsiradimo pagrindas gali būti juridiniai veiksmai arba įvykiai. Mokesčių teisėje tai – juridiniai veiksmai, nes tik neteisėta veika (veikimas arba neveikimas) įtakoja teisinės atsakomybės atsiradimą. Neteisėta veika gali būti pripažinta fizinių ir juridinių asmenų veika, priešinga mokesčių teisės normų reikalavimams, tačiau tik tokių asmenų, kurie patenka į mokesčių teisės normų reguliavimo sferą. Ši neteisėta veika ir yra pagrindas atsirasti teisei atsakomybei santykiams. Teisinė atsakomybė faktiškai tapatinama su

² A. Marcijonas, B. Sudavičius Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 208 p.

sankcijų taikymu, su teisių suvaržymais, neigiamais padariniais teisės pažeidėjui. Tačiau įstatymai numato ir galimybę atleisti pažeidėjus nuo mokesčių įstatymuose numatytų atsakomybės priemonių.

Tačiau, ne už visus mokesčių teisės pažeidimus yra nustatytos ekonominės sankcijos. Sankcijos nustatymui didelę reikšmę turi ir saugomų teisinių gėrių reikšmė, taikomų priemonių tikslai. Ekonominės sankcijos mokesčių mokėtojui gali būti netaikomos, jei yra MAĮ 139 straipsnio 1 ar 2 dalies pagrindai, taip pat mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudų, remiantis MAĮ įstatymo 141 straipsniu. Baudos skiriamos tik patikrinimo metu nustatytus mokesčių teisės pažeidimus, išvardintus MAĮ 139 str. 1 dalyje, LR naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatyme, LR mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme, LR mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatyme, LR valstybinio socialinio draudimo įstatyme nurodytais atvejais.

MOKESČIŲ ĮSTATYMO PAŽEIDIMO SUDĖTIS

Mokesčių teisės pažeidimai skiriasi pagal savo objektą, dalyką, padarymo pobūdį, pavojingumo laipsnį ir kitus požymius. Kiekvienas mokesčių teisės pažeidimas turi jam būdingą teisės pažeidimo sudėtį, apibūdinančią tą mokesčių įstatymus pažeidžiančią veiką, už kurią yra numatyta teisinė atsakomybė. Trumpai aptarsime mokesčių įstatymų pažeidimo sudėties elementus: subjektą, objektą, objektyvią ir subjektyvią puses. Paanalizavus praktiką matome, jog daugiausia neaiškumų sukelia mokesčio pažeidimo subjektas, subjektyvioji pusė, todėl jas panagrinėsime plačiau.

- ***Mokesčių įstatymų pažeidimo subjektas***

Šiuo metu galiojančiame MAĮ 2 straipsnio 15 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčių įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť. Mokesčių mokėtoju pagal šį įstatymą laikomas ir *mokesť išskaičiuojantis asmuo* ir jam taikomos visos įstatymo teisės normos, išskyrus specialius atvejus. Mokesť išskaičiuojantis asmuo gali būti tiek juridinis, tiek fizinis asmuo. Mokesť išskaičiuojančiu asmeniu tampama, kai mokesčių teisės akto pagrindu atsiranda prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesť ir jį sumokėti (pervesti) į biudžetą. Užsienio valstybės kompanija, veikianti už Lietuvos valstybės ribų, nėra mokesť išskaičiuojantis subjektas, todėl šios kompanijos darbuotojo (Lietuvos Respublikos gyventojų), kaip pajamų gavėjo ir mokesčio mokėtojo, pareiga - apskaičiuoti ir sumokėti įstatymo nustatytus mokesčius ir tokiu atveju jis pats atsako, jei mokesčių įstatymai bus pažeisti. Asmuo – tai fizinis arba juridinis asmuo. Juridinio asmens

sąvoka nustatyta LR civilinio kodekso³ 2.33 straipsnyje, kuriame pasakyta, kad juridinis asmuo, tai savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme. Juridiniu asmeniu taip pat laikoma bet kokia užsienio valstybės organizacija, pagal Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybės įstatymus pripažįstama teisės subjektu. Kalbant apie juridinius asmenis reikia pabrėžti, kad likviduojant juridinį asmenį mokestinė nepriemoka dengiama MAĮ 90 straipsnio nustatyta tvarka, mokesčių mokėtoju išlieka tas juridinis asmuo, išskyrus atvejį, kai likviduojamas neribotos civilinės atsakomybės asmuo ir kai jo turimų piniginių lėšų, ar lėšų, gautų realizavus jam priklausantį turtą, neužtenka mokestinei nepriemokai padengti, atsižvelgiant į įstatymuose nustatytą reikalavimų tenkinimo eilę, gali būti išieškoma iš šio juridinio asmens dalyvių. MAĮ 91 straipsnyje nurodyta, jog reorganizuoto juridinio asmens mokestinę prievolę privalo įvykdyti jo teisių ir pareigų perėmėjas, šiuo atveju, bus perimama ne tik mokestinė prievolė, bet ir paskirtos baudos. Reorganizuoto juridinio asmens teisių ir pareigų perėmėjui pereina prievolė padengti visas nesumokėtas reorganizuoto juridinio asmens mokesčio ir su juo susijusias sumas (tarp jų paaiškėjusias po juridinio asmens reorganizavimo). MAĮ 2 straipsnio 25 dalyje nurodyta, jog su mokesčiu susijusios sumos yra MAĮ nustatyta tvarka apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos, mokamos pagal mokestinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigiai. Pertvarkyto juridinio asmens mokestines prievoles bendra tvarka vykdo po pertvarkymo veikiantis juridinis asmuo, jis perima ir pareigą sumokėti nesumokėtas baudas, kadangi jam lieka tos pačios teisės ir pareigos, keičiasi tik juridinio asmens teisinė forma ir tai įtakos tolimesniam mokestinių prievolių ir su jomis susijusių ekonominių sankcijų vykdymui neturi.

Fizinis asmuo – tai ne tik Lietuvos Respublikos pilietis, bet ir asmenys be pilietybės, asmenys turintys dvigubą pilietybę, bei užsieniečiai, kuriems mokesčių įstatymai numato pareigą mokėti mokesčius, pvz., LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 straipsnio prasme.⁴ Nei MAĮ, nei kituose atitinkamų mokesčių įstatymuose nėra kalbama apie fizinių

³ LR Civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Žin., 2000, Nr. 74-2262.

⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. 73-3085, 4 straipsnis nurodo, kas yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ir privalo mokėti mokesčius: 1) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvoje, arba 2) fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, arba 3) fizinis asmuo, kuris mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 183 arba daugiau dienų. 183 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba 4) fizinis asmuo, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 280 arba daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais ir viename iš šių mokestinių laikotarpių išbuvo Lietuvoje ištisai arba su pertraukomis 90 arba daugiau dienų, jei šio straipsnio 3 dalyje nenustatyta kitaip. 90 ir 280 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba 5) fizinis asmuo, kuris yra Lietuvos Respublikos pilietis ir neatitinka šios dalies 3 ir 4 punkto kriterijų, tačiau tokiam fiziniam asmeniui atlyginimas pagal darbo sutartį arba pagal jų esmę atitinkančias sutartis mokamas arba jo

asmenų amžių, nuo kurio jie atsako už mokesčių įstatymų pažeidimus, bei neaptariami atvejai ar nepilnamečiui gali būti skiriama bauda už mokesčių įstatymų pažeidimą. Tai diskutuotinas klausimas, kurį reikėtų aptarti. LR administracinių teisės pažeidimų kodekse (toliau tekste – LR ATPK) 12 straipsnyje numatyta administracinė atsakomybė traukiami asmenys, kuriems iki administracinio teisės pažeidimo padarymo sukako šešiolika metų. Jeigu mokesčių teisę laikytume administracinės teisės dalimi, kadangi LR ATPK 2 straipsnis nurodo, jog Lietuvos Respublikos įstatymai dėl administracinių teisės pažeidimų yra šis kodeksas ir kiti Lietuvos Respublikos įstatymai dėl administracinių teisės pažeidimų. Lietuvos Respublikos įstatymai dėl administracinių teisės pažeidimų, kol jie nustatyta tvarka neįtraukti į šį kodeksą, Lietuvos Respublikos teritorijoje taikomi tiesiogiai. MAĮ laikomas vienu iš tiesiogiai taikomų įstatymų. Tačiau pastebėtina, jog administracinių teisės pažeidimų sudėtis nėra adekvati mokesčių įstatymo pažeidimo sudėčiai, nors tiek administracinėje, tiek mokesčių teisėje turėtų veikti viešosios teisės principai. Paprastai baudos pažeidus mokesčių įstatymus skiriamos juridiniams asmenims, galbūt todėl fizinių asmenų amžius nėra reglamentuotas įstatyme. Mokesčių mokėtojų registre⁵ taip pat nėra užuominų, kurio amžiaus sulaukus galima užsiregistruoti mokesčių mokėtoju. LR Darbo kodekse įtvirtinta nuostata, jog visiškas darbinis teisnumas ir galėjimas savo veiksmais įgyti darbo teises bei sukurti darbo pareigas (darbinis veiksnumas) atsiranda asmeniui, sukakusiam šešiolika metų (LR DK 13 str. 2 d.), tačiau dirbant pagal darbo sutartį mokesčius valstybei sumoka mokesčių išskaičiuojantis asmuo, t. y. darbdavys. Akivaizdu, jog mokesčių įstatymai neįtvirtina asmenų amžiaus ribų, nuo kurių būtų galima juos traukti atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus.

LR civilinio kodekso 5.1. str. 1 dalyje įtvirtinta paveldėjimo sąvoka: „Paveldėjimas – tai mirusio fizinio asmens turtinių teisių, pareigų ir kai kurių asmeninių neturtinių teisių perėjimas jo įpėdiniams pagal įstatymą arba (ir) įpėdiniams pagal testamentą“. Iškyla klausimas ar paveldėtojas paveldi ir pagal mokesčių įstatymus paskirtas baudas? Kadangi baudos skiriamos už neteisėtą asmenų elgesį, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai, tai yra susieta su konkrečiu asmeniu, kuris padaro mokesčių įstatymų pažeidimą. Šiuo metu MAĮ įtvirtinta objektyvioji mokesčių mokėtojo atsakomybė, todėl kaltės klausimas nesprendžiamas. Todėl baudą, kuri buvo paskirta kitam asmeniui paveldėtojas turės sumokėti. Tačiau pažeidėją sieja subjektyvus santykis su padaryta veika ir

gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos valstybės arba savivaldybių biudžetų. Su tam tikromis šiame įstatyme 4 straipsnyje numatytomis išimtimis.

⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo mėn. 30 d. nutarimas Nr. 1225 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimo Nr. 1059 „Dėl mokesčio mokėtojų registro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“ pakeitimo“.

tolimesne pasekme – bauda, todėl, manau, trūkstantį mokėti mokesčio sumą paveldėtojas turi sumokėti, nes tai kreditinis išskolinimas valstybei, tai nurodyta ir MAĮ 92 straipsnyje, tačiau paskirtos baudos – ne. Bauda turėtų būti skiriama už kaltus veiksmus bei atlikti nubaudo funkciją, todėl jos paveldėjimas yra netikslingas, nes paveldėtojas mokesčių įstatymų nepažeidė ir pati bauda neatliks savo tikslinės nubaudo funkcijos. VMI prie LR FM 2007 m. kovo 28 d. viršininko įsakyme Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“⁶ nurodyta, kad baudos nėra skiriamos atliekant mirusio mokesčių mokėtojo mokestinį patikrinimą.

Gali iškilti klausimas, ar asmeniui besiverčiančiam veikla įtraukta į Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą veiklos rūšių sąrašą⁷, tačiau neturinčiam verslo liudijimo, t.y. nustatyta tvarka neužsiregistravusiam atitinkamoje mokesčių inspekcijoje gali būti skirta ekonominė sankcija - bauda? MAĮ nustato, kad mokesčių mokėtojas - asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Verslo liudijimo įsigijimas įrodo, kad mokestis yra sumokėtas, todėl nesumokėjus šių mokesčių bus taikoma mokestinė atsakomybė ir skiriama MAĮ nustatyto dydžio bauda.

Svarbu paminėti, jog vadovaujantis MAĮ 139 str. 3 d., baudos už neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, nedeklaruotą deklaruojamą mokestį ir neteisėtai sumažintą mokestį neskiriamos biudžetinėms įstaigoms, kadangi tai valstybės arba savivaldybės institucija, steigiama įstatymų nustatyta tvarka, visiškai arba iš dalies išlaikoma iš biudžeto ir taip įvardyta steigimo akte bei nuostatuose, bei Lietuvos Bankui, kuris nuosavybės teise priklauso Lietuvos valstybei.

- ***Mokesčių įstatymų pažeidimo objektas***

Mokesčių įstatymų pažeidimo objektas - teisės normų saugomos vertybės, į kurias neteisėtai kėsiamasi. Mokesčių teisės pažeidimo objektas – tai mokesčių teisės normų reglamentuojami visuomeniniai santykiai, atsirandantys mokesčių nustatymo ir administravimo srityje, taip pat valstybės, visuomenės interesai, kadangi pažeidus mokesčių įstatymus padariniai gali paveikti tiek valstybės, tiek visuomenės interesus. Pažeidus mokesčių įstatymus laiku nėra vykdomos mokestinės pareigos, kas įtakoja tam tikrų pajamų negavimą, ko pasekoje biudžetas (fondas) negauna planuojamų pajamų ir priverčiamas jas

⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM 2007 m. kovo 28 d. viršininko įsakymas Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“. Žin., 2007, Nr. 38-1433.

⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-11-19 d. nutarimas Nr. 1797 „Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. Žin., 2002, Nr.112-4492.

skolintis iš kitų subjektų, taip pažeidžiama įstatymuose įtvirtinta tvarka, kuri reikalinga visapusiškam mokesčių surinkimo mechanizmui palaikyti. Mokesčių įstatymų pažeidimo dalyku paprastai yra dokumentai, deklaracijos, ataskaitos, apskaitos registrai, specialios apskaitos dokumentai ir kt.⁸

- ***Mokesčių įstatymų pažeidimo objektyvi pusė***

Mokesčių įstatymų pažeidimo objektyvi pusė apibūdina padaryto pažeidimo išorinę pusę, t. y. veiką (veikimą arba neveikimą), veikos padarinius ir tiesioginį priežastinį veikos ir jos sukeltų padarinių ryšį. Mokesčių įstatymai detalai reguliuoja mokestinius santykius, todėl pats pažeidimas gali pasireikšti įvairiai tiek veikimu, tiek ir neveikimu. Mokesčių įstatymų pažeidimas pasireiškiantis veikimu, tai tam tikri veiksmai, kurie yra atliekami, tam kad išvengti mokesčių arba tam, kad mokami mokesčiai taptų mažesni. Pažeidimas taip pat pasireiškia ir neveikimu, kadangi mokesčių įstatymuose nustatyta keletas aktyvių pareigų, kurias mokesčių mokėtojas privalo įvykdyti. Pavyzdžiui nesumoka mokesčių, nepateikia deklaracijų, nevykdo teisėtų mokesčio administratoriaus nurodymų ir panašiai.

Praktikoje matome, jog dauguma mokesčių įstatymų pažeidimų yra formalūs, t.y. daugiausia jų objektyvią pusę sudaro pati veika ir nepriklausomai nuo to ar atsirado padariniai ar ne, pažeidimas laikomas baigtu.

- ***Mokesčių įstatymų pažeidimo subjektyvi pusė***

Dėl mokesčių įstatymų pažeidimų subjektyviosios pusės teisės teorijoje nėra vieningos nuomonės. MAĮ įtvirtinta griežta (objektyvioji) atsakomybė, kuri paprastai taikoma civilinėje teisėje. Toks įstatyminis reglamentavimas palengvina ekonominės sankcijos baudos skyrimo procedūrą, kadangi mokesčių administratoriui belieka įrodyti objektyvių aplinkybių buvimą. Tai patvirtina ir LR Vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. gegužės mėn. 28 d. nutartyje (Administracinė byla A⁴-492-2004) nurodydamas, kad mokesčio administratorius, siekdamas nustatyti juridinę reikšmę turinčius faktus, privalėjo iširti ir įvertinti visas įrodinėtinas aplinkybes ir išvadas pagrįsti objektyviais įrodymais, nes įrodyti mokesčio įstatymo pažeidimo faktą – mokesčio administratoriaus pareiga. Griežta arba objektyvioji atsakomybė, tai atsakomybė be kaltės. LR Vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. lapkričio mėn. 10 d. nutartyje (Administracinė byla Nr. A⁷-690-04) pažymėjo, kad kaltės forma (būtent forma, o ne kaltė kaip sankcijos taikymo sąlyga) turi reikšmės parenkant (nustatant) skiriamos konkrečios baudos dydį, o ne sprendimo skirti

⁸ A. Marcijonas, B. Sudavičius Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 212 p.

baudą ar ne priėmimui. Praktikoje matome, jog asmenų padariusių mokesčių teisės pažeidimus kaltumas nenustatinėjamas, kadangi mokesčių administratorius neatsižvelgia į mokesčių mokėtojo kaltę, nurodydamas, jog konstatavus, kad buvo padarytas pažeidimas, už kurį numatyta mokesstinė atsakomybė, neturi teisės netaikyti atsakomybės priemonių. Taigi faktiškai mokesčio mokėtojui įstatymų numatytos teisinės atsakomybės priemonės taikomos nepriklausomai nuo jo kaltės. MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta „mokesčių administratorius *privalo pagrįsti* jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas“. Įstatymų leidėjas įtvirtindamas šią normą, pasirinko formuluotę „privalo pagrįsti“ apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusių sumų teisingumą, tačiau ne įrodyti mokesčio mokėtojo apskaičiuotų mokesčių ir su tuo susijusių sumų neteisingumą. Mokesčio administratoriui atliekant mokesčio mokėtojo patikrinimą ir nustatčius, kad jis nepagrįstai sumažino mokesčio bazę ir dėl to nedeklaravo deklaruojamo mokesčio, nėra būtina dar papildomai įrodinėti mokesčio mokėtojo kaltę, o privaloma, kaip nurodyta MAĮ 139 straipsnyje (ir kituose įstatymuose numatytais atvejais) skirti nustatyto dydžio baudą.

Jau pačioje mokesčių įstatymų pažeidimo sąvokoje nėra įtvirtinta kaltės būtinumo, t. y. mokesčių teisės pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Neteisėtas – tai elgesys prieštaraujantis teisės normų reikalavimams, tačiau ši sąvoka „neteisėtas“ neapima subjektyvios pusės, ar tai kaltas, ar nekaltas veikimas. Pavyzdžiui LR Administracinių teisės pažeidimų kodekse 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad administraciniu teisės pažeidimu (nusižengimu) laikomas priešingas teisei, kaltas (tyčinis arba neatsargus) veikimas arba neveikimas, kuriuo kėsiamasi į valstybinę arba viešąją tvarką, nuosavybę, piliečių teises ir laisves, į nustatytą valdymo tvarką, už kurį įstatymai numato administracinę atsakomybę. Taigi matome, kad kaltės reikalingumas jau nustatytas pačiame pažeidimo apibrėžime, ko nėra mokesčių įstatymo pažeidimo apibrėžime. Tai patvirtina ir MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad mokesčių administratoriui reikia tik nustatyti faktą, kad neapskaičiuotas nedeklaruojamas ar nedeklaruotas deklaruojamas mokestis, ar pritaikytas mažesnis mokesčio tarifas ir kad tai įtakojo mokėtino mokesčio sumažinimą bei, žinoma, tokie veiksmai neatitiko mokesčių įstatymuose nustatytų reikalavimų – ir bus skiriama nurodyto dydžio bauda. Kaltės įrodymo nuostatą randame 141 straipsnyje, tačiau kaltę turi įrodyti mokesčių mokėtojas, įrodymo pasekmė – atleidimas nuo baudų (delspinigių). Tai tik patvirtina, kad įstatyme nėra įtvirtinto kaltės, kaip subjektyvios pusės, reikalavimo. Pažymėtina, kad LR vyriausiasis administracinis teismas savo nutarimuose dažnai naudoja sąvokas „kaltė preziumuojama“, tačiau mokesčių teisėje nėra nustatinėjama kaltė, todėl turėtų būti atsisakyta tokios praktikos. Prezumpcija – tai fakto pripažinimas teisiškai patikimu, kol neįrodyta kitaip. Tačiau, kaip

matome iš pateiktos medžiagos - kaltė nepreziumuojama, ji apskritai nenustatinėjama. Tiek LR Valstybinio socialinio draudimo⁹, tiek pridėtinės vertės mokesčio įstatyme bei kituose mokesčių įstatymuose kaltės klausimas sprendžiamas taip pat kaip MAĮ, niekur nėra nurodoma, jog skiriant nustatyto dydžio baudas kaltę turi įrodyti mokesčių administratorius, visuose šiuose įstatymuose užtenka objektyvių aplinkybių nustatymo bei pagrindimo.

Mokestiniais teisiniais santykiams yra būdingas valdžios ir pavaldumo principas, ir jie yra grindžiami subordinacijos principu. Todėl tokie santykiai pagal savo prigimtį nėra laikomi civiliniais teisiniais santykiais, o priklauso viešojo administravimo sričiai ir yra reglamentuojami viešosios teisės normomis. Mokesčių administratorius būdamas viešojo administravimo subjektas, turi vadovautis bendraisiais viešosios teisės principais.¹⁰ Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. savo veiklos ataskaitoje (2004-02-26 d. Nr. VN-2) nurodė „vienas iš esminių viešosios teisės principų yra atsakomybės tik už kaltą veiką principas. Atsakomybė už objektyvius veiksmus neatsižvelgiant į asmens valią negali būti taikoma. Jeigu asmuo dėl padaryto įstatymo pažeidimo yra nekaltas, jam viešosios teisės atsakomybės priemonės, nesant vieno iš atsakomybės pagrindų, netaikomos. LR Mokesčių administravimo įstatyme ir LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme¹¹ nustatytos finansinės sankcijos – baudos yra mokestinės atsakomybės priemonė, todėl gali būti taikoma tik esant kaltiems mokesčio mokėtojo veiksams, t. y. tuo atveju, kai jis turėjo ir galėjo numatyti, kad savo veiksmais pažeidė šį įstatymą, dėl ko nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą. Todėl mokesčio administratorius, skirdamas mokesčio mokėtojui baudas turi nurodyti, kaip pasireiškė jo kaltė, ko praktiškai nėra daroma.“

Atsakomybė tik už kaltą veiką – vienas svarbiausių šiuolaikinės teisės principų. Teisės pažeidimas – tai sąmoninga veika, kuria tam tikru mastu pasireiškia valios laisvė. Todėl kaltės nustatymas turėtų būti vienas svarbiausių uždavinių nustatinėjant teisės pažeidimo sudėtį. Kaltės konstatavimas turi reikšmės valstybės vykdomai politikai, pasitikėjimo valstybe išlaikymui, kadangi tik sąžiningai funkcionuojant valstybei tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys gali lygiavertiškai konkuruoti. Remiantis nekaltumo prezumpcijos principu skiriant baudą turi būti nustatyta ir įrodyta mokesčių mokėtojo kaltė. Nekaltumo prezumpcija įtvirtinta aukščiausią galią turinčiame teisės akte – LR Konstitucijoje, kurioje sakoma, kad asmuo laikomas nekaltu, kol jo kaltumas neįrodytas

⁹ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, Žin. 1991, 17-447.

¹⁰ LR vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio mėn. 15 d. nutartis A¹¹-648/2003.

¹¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Žin. 2002, Nr. XI-751.

įstatymo nustatyta tvarka ir pripažintas įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu. LR vyriausiojo administracinio teismo pozicija nėra vienoda, kadangi 2003 m. sausio 30 d. nutartyje (Administracinė byla A³-88-03), kolegija konstatuoja, kad ekonominė sankcija pagal Mokesčio administravimo įstatymo 50 str. 2 d. gali būti skiriama tik esant bendrosioms teisinės atsakomybės sąlygoms, tame tarpe ir mokesčio mokėtojo ar mokestį išskaičiuojančio asmens kaltei dėl padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo. Šiuo atveju pripažintina, kad mokesčių administratoriaus klaidinantis mokesčio įstatymo aiškinimas (b.l. 51-54), leido pareiškėjui manyti, jog jis neprivalo mokesčio deklaruoti, o tai sukliudė jam tinkamai vykdyti šią pareigą. Neįrodžius kaltės, mokesčių administratoriaus nurodymas skirti pareiškėjui baudą naikinamas. Vėliau LR Vyriausiasis administracinis teismas pakeitė formuojamą praktiką.

Priimant naująją LR Mokesčių administravimo įstatymo redakciją į šias minėtas aplinkybes nebuvo atsižvelgta. Įstatymų leidėjas pasiliko prie objektyviosios atsakomybės įtvirtinimo. Iki naujos redakcijos MAĮ priėmimo galiojusiame 1995-06-28 d. Mokesčių administravimo įstatyme 50 straipsnyje 2 dalyje buvo nustatyta, jog „baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos“, naujos redakcijos MAĮ 139 straipsnyje 1 dalyje įtvirtinta, kad baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Matome, jog įstatymų leidėjas atsisako mokesčio mokėtojo kaltės formos, kaip lengvinančios aplinkybės įtvirtinimo įstatyme. Iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojęs teisinis reguliavimas sudarė prielaidas, skiriant baudą už konkretų mokesčių teisės pažeidimą, jos dydį pasirinkti atsižvelgiant į kaltės formą, kartu konstatuojant, kad kaltė (tyčia ar neatsargumas) nustatyta. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius, skirdamas baudą pagal tuo metu galiojusius įstatymus, dažniausiai nenurodydavęs jokių kriterijų ar aplinkybių, rodančių bet kokios kaltės formos buvimą, skirdavo įstatymo nustatytos baudos vidurkį, t. y. 30 procentų mokesčio dydžio baudą nuo nesumokėtos mokesčių sumos. Tokia praktika ydinga, kadangi pačiame įstatyme nurodyta, kad kaltė ir kitos svarbios aplinkybės turi įtakos baudos dydžiui. Tačiau nesant įrodymų, patvirtinančių mokesčių mokėtojo kaltą veikimą ar neveikimą, baudos negali būti skiriamos.¹² LR vyriausiasis administracinis teismas 2003 m. lapkričio mėn. 11 d. nutartyje (Administracinė byla A⁷-1157-2003), pasisakė, kad įvertinant tai, jog baudos bei delspinigiai, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. ir 39 str., galiojusiais ūkinių operacijų, kurias atspindintys dokumentai neturi juridinės galios dėl paminėtų

¹² A. Medelienė. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese// Teisė. 2004 (54).Vilnius

aplinkybių, skiriami tik esant mokesčių mokėtojo kaltiems veiksams, dėl kurių nedeklaruoti bei nesumokėti visi priklausantys mokėti mokesčiai, kolegija prieina prie išvados, jog įrodymų, patvirtinančių pareiškėjo kaltą veikimą ar neveikimą, nėra, todėl sprendimai dėl nurodymo sumokėti delspinigius, padidintus delspinigius bei baudas panaikinami.

Pažymėtina, kad reikia tiksliai atskirti kuomet yra nurodymas sumokėti papildomai apskaičiuotą mokestį, o kada paskiriama bauda. Nurodžius sumokėti papildomai apskaičiuotą mokestį nėra atsižvelgiama į mokesčio mokėtojo kaltę, kadangi tam tikro mokesčio nesumokėjimas nepanaikina pareigos vykdyti mokestinę prievolę, kuri aiškiai įtvirtinta MAĮ 40 str. 1 dalyje. Tai patvirtino LR vyriausiasis administracinis teismas plenarinės sesijos priimtame 2001 m. gegužės mėn. 31 d. sprendime (administracinė byla Nr. A⁷-453/2000) pasakydamas, kad pareiga teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius nėra atsakomybės priemonė. Kaltės klausimas diskutuotinas ir todėl, kad daugiausia pažeidimų padaro juridiniai asmenys, todėl jų psichinį santykį su padaryta veika sunku nustatyti ir įrodyti. Tačiau tai prieštarauja teisinės valstybės, nekaltumo, teisingumo principams. LR Konstitucijoje įtvirtinti teisingumo ir teisinės valstybės principai yra universalūs, jais turi būti vadovaujamosi ir kuriant teisę, ir ją įgyvendinant. Konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą, stabilumą, teisėtų lūkesčių apsaugą. Šiais konstituciniais principais yra grindžiama visa Lietuvos teisės sistema. Teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai reiškia, kad visos valstybės institucijos turi veikti remdamosis ir vadovaudamosi teise, kad turi būti užtikrintos žmogaus teisės ir laisvės, paisoma prigimtinio teisingumo.¹³ Įstatyme įtvirtinus objektyvios kaltės egzistavimą mokesčių teisėje, siekiama palengvinti mokesčių administratoriaus padėtį. Galbūt šiuo įtvirtinimu siekiama, kad nebūtų perkrautos mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos. Kadangi mokesčių administratorius prisiėmęs atsakomybę, dėl kaltės įrodymo, kiekvienoje byloje turėtų įrodyti daug veiksnių, pavyzdžiui kad fizinis asmuo mokesčius pažeidžiančią veiką padaro juridinio asmens interesais, kad tam tikroje situacijoje turėjo pasidomėti kontrahentų vykdoma veikla ar kitus klausimus, kuriuos įrodžius būtų galima preziumuoti juridinio asmens kaltę. Tačiau ar galima netgi siekiant tokių tikslų paminti teisinės valstybės, teisingumo principus, nekaltumo prezumpciją? Tai labai diskutuotinas klausimas.

¹³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2000 m. gruodžio mėn. 06 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 str. pripažinimo netekusiu galios 251 str. pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 str. 5 dalies, 50 str. 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.

Kiti subjektyvios pusės elementai - motyvas, tikslas. Nustatyti motyvą ir mokesčių įstatymų pažeidimo tikslą yra reikšminga baudos dydžio nustatymui. Motyvas – tai kas skatina atlikti mokesčių įstatymų draudžiamus veiksmus. Tikslas – tai ko asmenys siekia pažeisdami mokesčių įstatymus. Pavyzdžiui mokesčių vengimo atveju tikslas – sumažinti mokestinę naštą, tačiau šiuo atveju, tai apima ir terminų nutolinimą, mokestinės permokos gražinimo termino priartinimą, ar gražintinos sumos padidinimą ir pan. Šiuos subjektyvios pusės elementus nustatyti paprastai nėra sunku.

EKONOMINIŲ SANKCIJŲ SAMPRATA

Sankcijos sąvoka, sampratos teorijos, tipai

Mokestinio patikrinimo metu nustatius mokesčių mokėtojo veikoje mokesčių teisės normos pažeidimą ir nesant ekonominių sankcijų netaikymo pagrindų - atsiranda pagrindas skirti tam tikrą sankciją. Šiandieninė sąvokos *sankcija* samprata apima įvairias reikšmes. Tarptautinių žodžių žodyne pateikta sąvoka *sankcija* yra kildina iš lot. žodžio *sanctio*, reiškiančio *griežčiausią nutarimą*, ir pateikia tokias šios sąvokos reikšmes: 1. pripažinimas, kad kas nors yra teisėta, leidžiama; 2. poveikio ar kontrolės priemonė, pvz., ekonominė sankcija, administracinė sankcija; 3. teisės normos dalis, kurioje nurodytos teisinio poveikio priemonės tos normos pažeidėjui; 4. kokio nors akto patvirtinimas aukštesnėje instancijoje, suteikimas jam teisinės galios.¹⁴ Į teisinę kalbą terminas *sankcija* atėjo iš Senovės Romos laikų visai kita prasme – kaip *viena iš įstatymo dalių*. XX a. įsitvirtinęs normatyvizmas formuluodamas *normos* sąvoką išplėtojo šią tendenciją, ir termino *sankcija* vartojimas teisės teorijoje susiaurėjo iki dviejų pagrindinių reikšmių: pirmoji reikšmė - sankcija – tai kiekvienos teisės *normos loginės struktūros dalis*, numatanti neigiamas poveikio priemones asmeniui, pažeidusiam teisinę taisyklę; antroji reikšmė - sankcija – tai neigiama *poveikio priemonė*, kuria pažeidėjui grasinama arba kuri taikoma, jei grasinimo nepakanka, ir pažeidėjas, nepaisydamas grasinimo, nesilaiko teisinių reikalavimų.¹⁵ Nagrinėjant šią temą didžiausią dėmesį skirsime antrajai sankcijos reikšmei, tai yra sankcijai, kaip poveikio priemonei, taikomai pažeidus teisės normą. LR Konstitucinis teismas 1997 m. balandžio 8 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 26 straipsnio pirmosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ pabrėžė, kad sankcijos paskirtis yra apibrėžti atsakomybės, kuri gali atsirasti subjektui pažeidus teisės normomis sureguliuotą tvarką, turinį. Atsakomybės esmė – kryptingi atitinkamose teisės normose

¹⁴ Tarptautinių žodžių žodynas. Ketvirtas leidimas. Sudarytojai A. Bendorienė, V. Bogušienė, E. Dagtė (ir kt.). Vilnius: Alma littera, 2005. -

¹⁵ Giedrė Lastauskienė, Teisės filosofija ir istorija. Jurisprudencija, 2003, t. 41 (33); 7-15.

numatyti asmens suvaržymai dėl jo smerktino veikimo ar neveikimo, kuris tomis normomis yra draudžiamas. Teisės literatūroje, kaip jau minėjome, randame daug ir įvairių teisinės sankcijos sąvokos apibrėžimų. Viena iš teisės teorijų sankcijas apibūdina kaip neigiamo pobūdžio poveikio priemonės, nustatytas už teisinių reikalavimų nesilaikymą ir taikomos asmeniui, pažeidžiančiam tuos reikalavimus. Plačiau aptariant pačios sankcijos esmę matome, jog sankcija kaip poveikio priemonė pažeidus teisės normų saugomas vertybes yra nevienareikšmiška. H. Kelsenas¹⁶, formuluodamas sankcijas kaip prievartos akto, taikomo teisės pažeidėjui, sampratą, išskiria du sankcijų tipus: pirmiausiai sankcija kaip bausmė (baudžiamoji sankcija) ir teisinė sankcija kaip bet kokios pareigos priverstinis įvykdymas (atkuriamoji sankcija). Baudžiamosios ir atkuriančios sankcijos yra tiesiogiai susijusios su teisinių imperatyvų garantavimu – valstybė nustatydamas šias sankcijas siekia įteigti teisinių reikalavimų adresatui tinkamą elgesio modelį, o jas realizuodama atkuria pažeistą teisingumą. Pasak H. L. A. Harto „valdymo pasitelkus normas“ procese šios dvi grupės sankcijų atlieka skirtingus vaidmenis.¹⁷ Atkuriamosios sankcijos reiškia pirminės padėties atkūrimą pažeidėjo sąskaita. Šių sankcijų esmė yra priverstinio užtikrinimo procedūra tam, kad būtų atkurta teisė atitinkanti padėtis. Tai reiškia, kad pritaikius šią sankciją pažeidėjui bus sugrįžtama į pradinę padėtį, kada dar nebuvo padarytas pažeidimas. Teisės atkūrimo sankcijomis saugomos teisės normos, kurių pažeidimo padarinius galima pašalinti ar sumažinti, nustačius tam tikras valstybės prievartos priemones. Šios sankcijos yra *absoliučios* arba jų dydis nustatytas iš anksto žinomais ribojimais. Jos taikomos iki bus atkurtos pažeistos teisės, atliktos neįvykdytos pareigos. Šis skirstymas yra svarbus vertinant MAĮ įtvirtintas ekonomines sankcijas. MAĮ VIII skyriuje „Mokesčių įstatymų pažeidimai ir atsakomybė“ įtvirtinta viena ekonominė sankcija – bauda. Bauda – tai piniginė sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, atliekanti baudimo funkciją. Tai *santykinė* sankcija, kadangi ją taikant reikėtų atsižvelgti į pažeidimo padarymo pobūdį, pažeidimų padarymų dažnumą, pakartotinumą, pažeidimo padarinius ir pan. Kita teisės teorijoje minima ekonominė sankcija – delspinigiai, taip pat prie šių sankcijų bandomas priskirti ir turto areštas.

Į MAĮ reglamentavimą bei vienos ekonominės sankcijos įtvirtinimą reikėtų žvelgti per siauresnės sankcijos sampratos supratimo prizmę, kadangi ekonominės sankcijos pagrindinis tikslas - nubausti mokesčių mokėtoją pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus. Teorijoje minimos atkuriamosios sankcijos traktuojamos per daug plačiai, tai atsispindi ir MAĮ, kadangi delspinigiai, kurie priskiriami prie tokių sankcijų, apibrėžti ir įtvirtinti IV

¹⁶ H. Kelsenas (1881–1973) – vienas žymiausių visų laikų teisės mokslininkų, Vienos, Kelno, Kalifornijos (Berkeleyje) universitetų profesorius, normatyvizmo teorijos kūrėjas. Svarbiausias kūrinys - “Grynoji Teisės Teorija”.

¹⁷ Giedrė Lastauskienė, Teisės filosofija ir istorija. Jurisprudencija, 2003, t. 41 (33); 7-15.

skirsnyje prie „Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimas“. Svarbu ir tai, jog tokios sankcijos neatlieka vieno svarbiausio tikslo – nubausti mokesčio įstatymo pažeidėją, jos tik kompensuoja patirtus nuostolius, todėl jų priskyrimas ekonominėms sankcijoms yra abejotinas ir nepagrįstas.

Apibendrinus išdėstytą informaciją ekonominę sankciją galėtume apibrėžti taip: „Ekonominė sankcija - tai mokesčių įstatymuose nustatyta pinigų suma, skirta nubausti asmenį, kurią mokesčių administratoriaus sprendimu privalo sumokėti mokesčių mokėtojas ar mokesčių išskaičiuojantis asmuo, pažeidęs mokesčių įstatymus.“

Delspinigių kaip ekonominės sankcijos problema

Delspinigiai, kaip jau minėjome, priskiriami atstatomosiomis finansinės atsakomybės priemonėmis. MAĮ IV skirsnyje „Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimas“ delspinigiai yra priskiriami prie mokestinės prievolės užtikrinimo būdų. Šio įstatymo 96 straipsnyje pateiktas veikų sąrašas, kurioms įvykus pradedami skaičiuoti delspinigiai, tai pirmiausiai už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį); už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje); už pagal mokesčių mokėtojo pažymą nepagrįstai gražintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug gražinama (įskaitoma) dėl mokesčio administravimo klaidos). Priede Nr. 1 „Mokesčių mokėtojų atsakomybės įtvirtinimas: baudos ir palūkanos už nevykdymą mokesčių įstatymų“ pastebime, jog Jungtinėse Amerikos Valstijose skaičiuojamos palūkanos nuo paskirtų baudų, atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvoje tokios praktikos jau atsisakyta. Delspinigių dydį ir jų apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas 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. Šiuo metu delspinigių dydis yra 0,04 (keturios šimtosios) procentinio dydžio, nustatytos 2007 m. kovo 05 d. LR finansų ministro įsakymu Nr. 1K-077 (Žin., 2007, Nr. 30-1115). Delspinigiai nustatomi kiekvienam kalendoriniam ketvirčiui ir skelbiami leidinyje „Valstybės žinios“. Visose šalyse už laiku nesumokėtus mokesčius skaičiuojami delspinigiai (žr. Priedas Nr. 1). Delspinigių norma visose šalyse labai skirtinga, tačiau paprastai didelės įtakos jai turi rinkos/bankų palūkanų normos bei infliacijos veiksniai. Kai kurios šalys delspinigių normą nustato pagal oficialią bazinę palūkanų normą (pavyzdžiui, 90 dienų išdo

vekselių vidutinę palūkanų normą), pridėjus keletą procentinių dalių. Šios normos periodiškai peržiūrimos ir koreguojamos. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių mokėjimo nustatyto laiku pažeidimo atveju daugelyje valstybių nustatyti delspinigiai yra didesni nei šiuo metu nustatyti Lietuvoje, pvz., Prancūzijoje 0,75 procentai delspinigių per mėnesį, Turkijoje - 4 procentai per mėnesį, Kinija – 0,05 procentai per dieną ir pan.

MAĮ 97 straipsnyje nustatyta, už VMI administruojamus, nesumokėtus ar pavėluotai sumokėtus deklaruotus mokesčius arba apskaičiuotus nedeklaruotus mokesčius delspinigiai pradkami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokesčiai pagal tuo metu galiojusius teisės aktus turėjo būti sumokėti į valstybės biudžetą, už nesumokėtus arba pavėluotai sumokėtus muitinės deklaracijoje nurodytus mokesčius, delspinigiai pradkami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai pasibaigia nustatytų mokesčių sumokėjimo terminas, muitinės administruojamų mokesčių (įskaitant papildomai apskaičiuotus mokesčius) mokėjimo tvarka nustatyta LR Vyriausybės 1996 m. birželio 24 d. nutarime Nr. 748 „Dėl mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos“ (Žin., 1996, Nr. 61-1448; 2004, Nr. 57-1987).

Tačiau ar galima delspinigius laikyti ekonomine sankcija? Teisinėje literatūroje, sutinkame autorių darbų, kurie delspinigius laiko – ekonomine sankcija. Logiškai sistemiškai išnagrinėjus mokesčių įstatymus matome, jog delspinigiai atstatomoji priemonė, kuri neatlieka baudimo funkcijos. Kaip jau minėjome, tai aiškiai išreikšta MAĮ, kuriame delspinigiai priskiriami mokestinių prievolių užtikrinimo būdams. Todėl delspinigių priskyrimą ekonominėmis sankcijomis turėtume sieti su sankcijos sampratų teorijų prasmėmis. Šią priemonę laikyti ekonomine sankcija galime tik tada, kai remiamės platesne sankcijos supratimo teorija. Delspinigiai atlieka dvi funkcijas: mokėjimo ir kompensacinę. Mokėjimo funkcija, pasireiškia tuo, kad delspinigių pagalba mokesčių mokėtojas moka atlyginimą valstybei už naudojimąsi valstybės pinigais. Kompensacinės funkcijos paskirtis – apsaugoti valstybės turtinius interesus. Nesumokėjus mokesčių valstybė, bet kokiu atveju, patiria nuostolių, kadangi kaip jau buvo minėta mokesčiai sudaro pagrindinę biudžeto surenkamų lėšų dalį, ir todėl valstybė yra priversta trūkstamų lėšų skolintis ar ieškoti kitų išteklių.

Apibendrinus išdėstytą informaciją, delspinigių, kaip sankcijos sąvoką turėtume traktuoti siaurąja prasme, kaip neigiamą poveikį mokesčių įstatymų pažeidėjui, tuomet delspinigius būtų sunku priskirti ekonominėms sankcijoms, kadangi delspinigių skaičiavimu nėra siekiama nubausti mokesčių mokėtoją, taikant jam neigiamas turtines pasekmes, o iš jo yra išieškoma turtinė nauda, kurią jis gavo valstybės sąskaita. Kita vertus nustatytas delspinigių dydis yra panašiai adekvatus valstybės patirtoms išlaidoms laiku nesumokėjus

mokesčių ir kompensuoja valstybei tiek skolinimosi, tiek administravimo išlaidas. LR Konstitucinis teismas 2006 m. sausio 24 d. nutartyje pasisakė, kad mokesčių teisėje delspinigiai traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius. Tačiau delspinigiai neturi baudimo funkcijos, tai yra jais nesiekama nubausti mokesčių mokėtoją, o grąžinti į pradinę padėtį. Šiuo atveju su LR Konstitucinio teismo išreikšta pozicija galime sutikti tik tuomet, kai delspinigius priskiriame atstatomosioms sankcijoms.

Net jeigu delspinigius ir priskirtume ekonominėms sankcijoms pastebėtume, jog baudos ir delspinigiai, kaip ekonominių sankcijų tipai, garantuodami teisinius imperatyvus, veikia skirtingai. Delspinigiai – tai nevykdymas mokestinės pareigos savo sąskaita, nes vis tiek tenka kompensuoti valstybės patirtus nuostolius. Tuo tarpu bauda veikia kur kas intensyviau, kadangi atlieka baudimo funkciją.

BAUDA

Sąvoka, įstatyminis reglamentavimas, ypatumai

Bauda – ekonominė sankcija, kuri Mokesčių administravimo ir kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka yra taikoma už mokesčių įstatymų pažeidimą.

Valstybė, nustatydamą ir taikydama ekonomines sankcijas siekia dviejų tikslų, pirmiausia, kad nebūtų pažeidžiami mokesčių įstatymai bei poįstatyminiai teisės aktai ir kuo efektyviau surenkamos piniginės prievolės į valstybės biudžetą. LR Konstitucijos 67 straipsnio 1 dalies 15 punktą numato Seimo teisę nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus. Taigi įstatymų leidžiamoji valdžia nustato pagrindinius mokesčių reglamentavimo principus bei priima įstatymus. Svarbu, jog atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu.¹⁸ Todėl ir pagrindinės nuostatos nustatančios ekonomines sankcijas išdėstytos įstatymuose, tuo tarpu teisės normos padedančios įgyvendinti įstatymu nustatytus ekonominių sankcijų skyrimo principus, išdėstytos poįstatyminiuose aktuose. Lietuvos Respublikos Seimas turi užtikrinti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos.¹⁹ Toks reguliavimas reikalingas todėl, kad

¹⁸ LR mokesčių administravimo įstatymas (Žin. 2004, Nr. 63-2243), 3 str. 2 d.

¹⁹ LR mokesčių administravimo įstatymas (Žin. 2004, Nr. 63-2243), 3 str. 3 d.

mokesčių mokėtojas spėtų susipažinti, išsiginėti į naujai nustatytas aplinkybes, priimtas nuostatas dėl naujų mokesčių ar kitus svarbius reikalavimus. Dinamiškas mokesčių įstatymų keitimas įneštų sumaištį tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui. Mokestinę prievolę pažeidusiems asmenis ekonominė sankcija - bauda sukelia neigiamas turtingo pobūdžio pasekmes, todėl įstatymų leidėjai nustatydami baudų dydžių ribas įstatymuose yra ribojami teisingumo, teisinės valstybės, protingumo ir kitų principų. Kaip LR Konstitucinis teismas pripažino, jos turi atitikti teisėtus, visuotinai pripažintus tikslus, turi būti išlaikyta aiški pusiausvyra tarp teisės pažeidimo ir už jį numatytos poveikio priemonės – baudos. Visada reikia patikrinti, ar bauda pagrįstai suvaržo nuosavybės teises, remiasi atsakomybės proporcingumo padaryto teisės pažeidimo sunkumui principu. Proporcingumo principas taikomas ne tik baudą skiriančiai institucijai, bet ir įstatymų leidžiamajai valdžiai, kuri įpareigojama išlaikyti tinkamą siekiamų tikslų ir priemonių, kurias ji gali panaudoti tiems tikslams pasiekti, proporcingumą. Prancūzijos Konstitucinė taryba (pranc. Conseil constitutionnel) viename iš savo nutarimų pabrėžė, kad proporcingumo principas susijęs ne tik su teisminių sankcijų taikomomis sankcijomis, bet ir su visomis baudimo pobūdį turinčiomis sankcijomis, net jei jas skirti įstatymų leidėjas yra patikėjęs neteisminėmis institucijomis.

Įstatymų leidėjas turi būti suinteresuotas nustatyti tokio dydžio baudas, kad jų buvimas užtikrintų asmenų pareigą mokėti mokesčius. Iš to seka, kad bauda atlieka dvi funkcijas, pirmiausiai nubaudimo, kad padariusiam teisės pažeidimą asmeniui suvaržoma teisė į jo nuosavybę, bei skatinimo sąžiningai mokėti mokesčius, kad ateityje nepatirti neigiamos turtingo pobūdžio pasekmių, tai patvirtina ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2005-02-09 nutartimi (administracinė byla Nr. A15-141/2005), kurioje padarė išvadą, jog bauda turi būti laikoma represine priemone, kurioje yra išreikštas nubaudimo elementas bei siekiama prevencinių tikslų. Ekonominės sankcijos už mokesčių įstatymų pažeidimus yra viena iš lengviausių atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus rūšių. Todėl šiuo atveju labai svarbi skatinimo sąžiningai vykdyti mokestinę prievolę, kitaip prevencinė, funkcija. Kadangi baudos dydis, kuris atitinka protingumo kriterijus ne tik nubaudžia mokesčių įstatymų pažeidėją, bet taip pat ir skatina jį taip nesielgti, kad neprarasti nuosavų lėšų, o jas investuoti verslo plėtrai.

Akivaizdu, jog visos teisės normos formuojančios teisinės nuostatas siekia daryti įtaką asmens elgesiui jam pasirenkant vieną ar kitą elgesio variantą. Ir šiuo atveju bet kokia prievarta turi būti suprantama plačiau, t.y. ne tik kaip fizinė, bet ir kaip psichinė prievarta.

Baudos dydžio analizė: lyginamuoju aspektu

Išsiaiškinus kokiais tikslais ir į kokius principus atsižvelgiant yra nustatomas baudos dydis mokesčių įstatymuose, labai svarbu išanalizuoti mokesčių įstatymuose nustatytus baudos dydžius. Baudų, kaip ekonominių sankcijų, skyrimo nuostatos įtvirtintos atitinkamų mokesčių įstatymuose, tačiau pamatiniai kriterijai, kuriais remiantis skiriamos sankcijos išdėstytos LR Mokesčių administravimo įstatyme. Asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, tačiau MAĮ 142 straipsnis nustato baudas švelninančio teisės akto galiojimą. Jeigu po atitinkamų mokesčių įstatymų pažeidimų padarymo mokesčių mokėtojo atsakomybė sušvelninama arba panaikinama, tai numatomas baudas švelninančio įstatymo galiojimas atgal, t. y. mokesčių administratoriui skiriant baudas taikomos švelnesnės baudos, nei pažeidimo padarymo metu galiojusios arba jos išvis netaikomos, jeigu tai numato baudas švelninantis teisės aktas. Šiuo metu Seimui pateiktame LR mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 125 (1) ir 133 (1) straipsniais ir priedo pakeitimo įstatymo projekte (Nr. 6-1516[(2)) 142 straipsnio formuluotėje siūloma pakeisti momentą iki kada turi įsigalioti teisės aktas sumažinantis arba panaikinantis baudas, jeigu šiuo metu galiojančiame įstatyme nustatyta, kad iki sprendimo dėl patvirtinimo akto tvirtinimo, ateityje siūloma, kad tai būtų ne vėliau kaip sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai ir (arba) su juo susijusios sumos, priėmimo dieną.

Šiuo metu galioja 2004 m. balandžio 13 d. priimta Mokesčių administravimo įstatymo nauja redakcija, įsigaliojusi 2004 m. gegužės 1 d. Šiame įstatyme nustatyta, kad ekonominė sankcija (bauda), mokesčių mokėtojui skiriama, jei mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo arba 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913-92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 78 straipsnyje numatyto patikrinimo metu nustatė, kad mokesčių mokėtojas neteisėtai sumažino mokesčių, nes mokesčių mokėtojas: neapskaičiavo nedeklaruojamo mokesčio arba; nedeklaravo deklaruojamo mokesčio, arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą. Padarius šiuos mokesčių įstatymų pažeidimus, surašant patikrinimo aktą mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma, bei priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, skiriama nuo 10 iki 50 procentų trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Mokestinio patikrinimo sąvoka įtvirtinta MAĮ 2 straipsnio 21 dalyje, kur pasakyta,

kad tai mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse. Mokestinio tyrimo atveju, vadovaujantis MAĮ 137 str., jeigu mokesčių mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą terminą, kuris neturi būti trumpesnis kaip 10 dienų nuo pranešimo apie trūkumus įteikimo dienos, mokesčių administratoriaus pasiūlytu būdu nepašalina pranešime nurodytų trūkumų ir prieštaravimų, mokesčių mokėtojui už mokesčių įstatymų pažeidimus (jei jie išaiškinami) taikomos nustatytos baudos. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913-92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 78 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad muitinė, norėdama po prekių išleidimo įsitikinti deklaracijoje pateiktų duomenų tikslumu, turi teisę tikrinti prekybos dokumentus ir duomenis, susijusius su atitinkamų prekių importo arba eksporto operacijomis, to pačio straipsnio 3 dalyje pasakyta „jei pakartotinai patikrinus deklaraciją arba atlikus tikrinimą po prekių išleidimo, paaiškėja, kad atitinkamos muitinės procedūros atlikimo tvarką reglamentuojančios nuostatos buvo taikomos remiantis neteisinga ar neišsamia informacija, muitinė, remdamasi naujai surinkta informacija, laikydama nustatytą nuostatų, imasi priemonių, būtinų susidariusiai padėčiai sureguliuoti.

Ar MAĮ nustatytos galimos baudos dydžio ribos yra optimalios ir leidžia pasiekti geriausią rezultatą, vienareikšmiškai atsakyti yra labai sunku. Anksčiau galiojusio, dar 1995 m. priimto Mokesčių administravimo įstatymo pirmoje redakcijoje 50 straipsnyje numatytos baudos yra kur kas didesnės, ir jos sudarė: už lengviausią mokesčių įstatymų pažeidimą, kuriuo buvo pripažįstamas pažeidimas dėl aplaidumo – numatyta 50 proc., nesumokėto mokesčio dydžio bauda, už pažeidimą dėl didelio aplaidumo – 100 proc., nesumokėto mokesčio suma. Vėlesnėse šio įstatymo redakcijos 50 straipsnio 3 punkto 1 dalyje įtvirtinta, jog ūkio subjektams - įmonėms, įstaigoms ir organizacijoms skiriamos atitinkamos baudos, už tai, kad asmuo mokesčio administratoriui pateikiamoje mokesčio deklaracijoje, ataskaitoje ir kitame dokumente įrašo žinomai neteisingus duomenis apie savo arba įmonės, įstaigos, organizacijos pajamas, pelną ar jų naudojimą; asmuo laiko, parduoda ar įsigyja prekes be norminiuose aktuose nustatytų privalomų dokumentų, banderolių, kitų specialių ženklų; asmuo vengia mokėti mokesčius arba trukdo mokesčių nustatymo ar surinkimo procesui (neleidžia mokesčio administratoriaus pareigūnui susipažinti su apskaitos dokumentais, nevykdo teisėtų mokesčio administratoriaus nurodymų, be svarbių priežasčių neatvyksta pas jį ar kitaip trukdo įgyvendinti mokesčių administratoriaus pareigūnams įstatymų suteiktas teises, jeigu šie veiksmai padaryti asmens, bausto administracine nuobauda už nurodytus pažeidimus); asmuo į buhalterinės apskaitos dokumentus neįtraukia

darbuotojams išmokamų su darbo santykiais susijusių išmokų asmuo gabena prekes be norminiuose aktuose nustatytų privalomų įsigijimo arba gabenimo dokumentų - nustatoma 10 proc. bauda skaičiuojama nuo paskutiniųjų 12 mėnesių pajamų (įplaukų), arba dešimteriopa (dėl apgaulingos apskaitos nuslėptų pajamų, prekių vertės, neapskaitytų išmokų darbuotojams dydžio bauda), ši bauda turi būti ne mažesnė kaip 20 000 litų, jeigu atitinka tam tikrus kriterijus. Adekvati situacija įtvirtinta ir tolimesnėje to paties straipsnio dalyje, t.y. 50 str. 3 dalies 2 punkte, tik baudos minimumas – 50 000 litų. Tokį baudų dydžio nustatymo modelį LR Konstitucinis teismas atmetė, nuroydamas, jog neleidžiama nustatyti tokio dydžio baudų, kurios būtų akivaizdžiai neproporcingos teisės pažeidimui ir siektinam tikslui ir tai prieštarauja LR Konstitucijoje įtvirtintiems teisingumo ir teisinės valstybės principams.²⁰ Įsigaliojus naujam Mokesčių administravimo įstatymui, nebeliko baudų už piktybinius mokesčių įstatymų pažeidimus.

Atkreiptinas dėmesys, jog Lietuvoje buvo pasirinktas proporcinis baudų dydžių nustatymo modelis, kuris padeda mokesčių administratoriui paskirti objektyviai teisingą baudos dydį. Iš vienos pusės toks modelis apsaugo mokesčių mokėtojo teises, kadangi bet koku atveju ekonominė sankcija – bauda, liečia jo turta, ir objektyvios baudos nustatymas padeda išvengti mokesčių mokėtojo sužlugdymo. Vienas svarbiausių principų - atsakomybės siejimas su padarytos žalos dydžiu, kadangi būtent pažeidimo žalos dydis nurodo pažeidimo sunkumą. Kadangi valstybėje vykdoma mokesčių teisės politika turi būti pakankamai lanksti tuo aspektu, jog valstybė suinteresuota išsaugoti mokesčių mokėtojus, neužkrauti jiems per didelės mokesčių naštos ir mokesčių administravimą sureguliuoti taip, kad būtų surenkama kuo daugiau mokesčių ir neatsirastų mokesčių nepriemokų. Tačiau minimali baudos riba taip pat neturi būti per maža, nes mokesčių mokėtojas tokios baudos nevertins, o patirtus nuostolius kompensuos pakoreguojant prekių ar paslaugų kainą. Iš kitos pusės tokia baudų skyrimo sistema naudinga ir valstybei, kadangi jai suteikiama galimybė būti lankstesnei, atsižvelgti į daugelį aplinkybių ir nustatyti patį optimaliausią baudos dydį bei tuo pačiu skatinti mokesčių mokėtojus savanoriškai vykdyti mokesčių prievoles, kad būtų išvengta nesąžiningos konkurencijos. Išanalizavus teismų praktiką pastebima tendencija, kad skiriamos 10, 30 arba 50 procentų dydžio baudos, tačiau dažniausiai - galimos baudos ribų vidurkis – 30 proc. nesumokėto mokesčio sumos. Naujai priimtoje Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM 2007 m. kovo 28 d. viršinininko įsakymu Nr. VA-25 patvirtintoje *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje* (Žin., 2007, Nr. 38-1433), jau aiškiai

²⁰ 2000 m. gruodžio mėn. 06 d. Konstitucinio teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos ATPK 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitinkties Konstitucijai“, Žin., 2000, Nr. 105-3318.

nurodyta, kad mokesčių administratoriui, skiriant mokesčių mokėtojui baudą ir nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, turi būti skiriama 30 proc. priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Mokesčių administratorius privalo, vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais. Įdomu tai, kad jeigu pradinis mokesčių administratorius paskyrė tam tikro dydžio baudą, jos dydžio kitimas toliau ginčą nagrinėjant aukštesnėse instancijose nėra pastebimas, išskyrus keletą atvejų, bauda arba paliekama tokio pat dydžio, arba išsiaiškinus visas reikšmingas bylai aplinkybes apskritai panaikinama.

EBPO Mokesčių politikos ir administravimo centro parengtame dokumente Mokesčių administravimo tyrimas – 2006 (angl. Tax administration survey 2006), patvirtintame Fiskalinių reikalų komiteto (angl. CFA), pateikti tarptautiniai lyginamieji duomenys, susiję su nustatytomis mokesčių sistemomis bei jų administravimu EBPO narėse ir kai kuriose šiai organizacijai nepriklausančiose šalyse. Pagrindinis šio dokumento tikslas – suteikti informacijos, kuri palengvintų dialogą tarp mokesčių pareigūnų mokesčių administravimo klausimais, be to, jis gali padėti mokesčių įstaigoms pagerinti mokesčių sistemų struktūrą bei administravimą. Vieną iš svarbiausių šiame darbe aptariamų klausimų baudos dydžio analizę pabandysime aptarti, pasitelkdami EBPO atliktą tyrimą būtent apie įvairiuose šalyse taikomus baudų dydžius. Visi duomenys apie valstybėse taikomas baudas pateikiami lentelėje Priede Nr. 1. Joje apibūdintas baudų, kurias įvairių šalių mokesčių įstaigos taiko už dažniausiai pasitaikančius mokestinius pažeidimus (t. y. mokesčių mokėtojų nesugebėjimą laiku pateikti mokesčių deklaracijas ar ataskaitas apie teisingus mokėtinus mokesčius, nesugebėjimą laiku sumokėti mokesčius), pobūdis ir dydis. Svarbu paminėti, kad baudos už sumažintos mokėtinų mokesčių sumos deklaravimą paprastai nustatomos kaip papildomų mokėtinų mokesčių dalis ir priklauso nuo pažeidimo sunkumo. Nors šalių praktikos skiriasi, bendru požiūriu baudos už nedidelius pažeidimus yra nuo 10 iki 30 procentų nuo vengtos sumokėti mokesčių sumos, o už rimtesnius pažeidimus, įskaitant apgalvotą mokesčių vengimą – nuo 40 iki 75 procentų nuo vengtos sumokėti mokesčių sumos. Minėtame dokumente pateiktos tokios išvados:

- Daugelis tyrime analizuotų mokesčių administratorių už laiku nepristatytas mokesčių deklaracijas taiko baudas kaip tam tikrą pajamų procentą arba papildomą mokėtiną mokestį. Kai kuriose šalyse nurodoma sumokėti vienkartinę sumą (Argentinoje) arba tam tikrus mokestinio įsiskolinimo koeficientus pagal uždelstą laikotarpį (Danijoje, Graikijoje, Portugalijoje ir Jungtinėse Amerikos Valstijose). Daugelis nagrinėtų valstybių turi nustačiusios viršutinę ribą, iki kurios gali kilti baudos už deklaracijų nepateikimą.

- Visos analizuotos mokesčių institucijos už laiku nesumokėtus mokesčius skaičiuoja delspinigius.
- Sankcijų, mokesčių mokėtojai pateikus neteisingus duomenis, ko pasekoje sumažinamos mokėtinos mokesčių sumos, bendras bruožas yra tas, kad bauda priklauso nuo tam tikrų aplinkybių, pavyzdžiui pažeidimo sunkumo: pakankamo dėmesio neskyrimas, tyčinis sumažintų skaičių pateikimas arba sukčiavimas.

Pažvelgus į kitų valstybių patirtį, matome įvairiose valstybėse yra nustatomi gana skirtingi baudų dydžiai. Pajamų mokesčių deklaracijos užpildymo nustatytu laiku pažeidimo atveju iš Priede Nr.1 pateiktos lentelės „Mokesčių mokėtojų atsakomybės įtvirtinimas: baudos ir palūkanos už nevykdymą mokesčių įstatymų“ duomenų matome, jog baudos yra gana įvairios, tačiau jas galime suskirstyti į tris grupes, tai procentais išreikštos baudos, tiek nuo nesumokėtų mokesčių sumos (Austrija, Kanada, Čekijos Respublika, Prancūzija, Japonija, Korėja, Islandija, Liuksemburgas, Latvija, Rusija ir kt.), tiek nuo grynujų pajamų dydžio (Norvegija ir kt.), antrai grupei galime priskirti baudas išreikštas procentais, tačiau šiuo atveju jau yra nustatytas baudos maksimumas (Vokietija, Airija, Belgija), trečioji grupė apima baudas, kurios išreikštos konkrečia pinigų suma (Australija, Danija, Suomija, Vengrija ir kt.). Konkrečios, pinigine verte išreikštos, baudos dydžio nustatymas yra gana rizikingas, kadangi mokesčių mokėtojai, ypatingai juridiniai asmenys yra nevienodi tiek savo teisinėmis formomis, tiek finansinėmis galimybėmis, ar gaunamu pelnu, todėl vieniems mokesčių mokėtojams pritaikius tokią baudą bus pasiekta tikslo jį nubausti, kitiems tai gali tapti nepakeliama našta ir privesti prie bankroto/likvidavimo procedūros, o likusiems toks įtvirtintas baudos dydis nesukels jokių didelių neigiamų pasekmių, todėl turėtų būti numatyta galimybė nustatyti ne vieno konkretaus dydžio baudą, tačiau tam tikras ribas, kuriose mokesčius administruojanti institucija (jos pareigūnas) galėtų parinkti teisiškai reikšmingą baudos dydį. Kita atvejis – maksimalios baudos dydžio įtvirtinimas mokesčių įstatymuose – tai apsauga „mažiesiems“ mokesčių mokėtojams, tačiau tiems, kurių sumokami mokesčiai yra dideli, tokių ribų nustatymas palengvina taikomą atsakomybę. Tinkamo deklaravimo vykdymo pažeidimo atveju baudos diferencijuojamos gana įvairiai, tačiau pastebima tendencija, jog baudos dydis išreikštas procentais dažniausiai skaičiuojamas nuo nesumokėtų mokesčių sumos. Taip pat atkreiptinas dėmesys, jog daugumoje valstybių nėra nustatytos baudos minimumo. Didžiausios baudos nustatytos Kinijoje nuo 50-500 procentų, Italijoje iki 240 procentų, 50-100 procentų – Argentinoje, 100 procentų – Nyderlanduose, Jungtinėje Karalystėje, Latvijoje, Airijoje (už aplaidumą) ir kt., nuo nesumokėtų mokesčių sumų,

dviguba nesumokėto mokesčio sumos dydžio bauda – Austrijoje. Panašiai kaip ir Lietuvoje baudos dydžiai nustatyti Kanadoje, kur baudos dydis iki 50 procentų (priklauso nuo pažeidimo rimtumo), Liuksemburge ir Švedijoje iki 40 procentų nuo nesumokėtos sumos. Pastebima, kad baudų bei delspinigių nustatymas, jų dydžių parinkimas dar gana įvairus. Tačiau Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos atlikto tyrimo pagalba, matome, jog visgi dauguma valstybių pasirinkę proporcinį baudų dydžių nustatymo modelį. Palygindami nustatytas baudas galime daryti išvadą, jog Lietuvoje MAĮ įtvirtintos baudos yra vidutiniškos, jos nesilygiuoja į didžiausias baudas, tačiau apatinė baudos dydžio, nustatyto MAĮ, riba yra gana žema. Atkreipiant dėmesį į tai, kad užsienio valstybėse mokesčių sistemos formavosi ilgą laiką, daugelį kartų buvo tobulinamos ir iki šiol yra koreguojamos bei pritaikomos prie besikeičiančių ekonominių ir socialinių sąlygų, todėl galime pastebėti, kad Lietuvoje pasirinktos baudos dydžio ribos nustatytos neatsilikant nuo šių valstybių ilgametės patirties.

Pažvelgus Ispanijoje nustatytus baudų dydžius, matome, jog mažiausias baudos dydis yra 35 proc., o didžiausias - 50 proc. trūkstanto mokesčio sumos. Tai gana panašus reglamentavimas kaip ir Lietuvoje, tačiau pats apmokestinimas Ispanijoje skiriasi. Pavyzdžiui, Ispanijoje yra įtvirtintas visuotinis deklaratavimas, todėl kiekvienas tiek juridinis, tiek fizinis asmuo nuo 14 metų turi mokesčio mokėtojo kodą. Tokiu būdu mokesčių administratorius kompiuterinėje duomenų bazėje sukaupia labai daug duomenų apie patį mokesčių mokėtoją, t.y. jo turimą turtą, akcijas, apie įsigytą/parduotą turtą, gaunamas palūkanas, dividendus ir pan. Mokesčių administratorius turi galimybę lengvai patikrinti teikiamų deklaratacijų teisingumą, sukryžmindamas gaunamus duomenis ir patikrinti ar teisingai užpildytos deklaracijos. Todėl mokesčių įstatymų pažeidimai gana greitai nustatomi ir pritaikomos reikiamo dydžio baudos, kurių ribos siauresnės nei Lietuvoje. Tačiau Lietuva gana sparčiai vežasi Vakarų Europos valstybes mokesčių administravimo srityje. Deklaratacijų pateikimas internetu, palengvina mokesčių našta ir mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui, kuris turi galimybę kuo efektyviau ir greičiau patikrinti pateiktus duomenis.

Iš pateiktos valstybės pavyzdžio matome, jog baudos dydžio apatinė riba yra pustrėčio karto didesnė nei nustatyta Lietuvoje. Pirmiausiai baudos paskyrimu siekiama nubausti mokesčių mokėtoją už mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau visais atvejais reikia įvertinti, ar paskirta bauda įgyvendins šį minėtą tikslą. Paskirta dešimties procentų bauda yra sąlyginai maža ir labai priklauso nuo to, kokios sumos mokesčių mokėtojas nesumokėjo, nuo pačio asmens finansinių galimybių ir kitų svarbių veiksnių. Iš teismų praktikos matome, jog paprastai skiriamos arba 10, arba 30, arba 50 proc. dydžio baudos, todėl realiai tokie baudos

dydžiai kaip 20 proc., 40 proc., nėra skiriami. Fiziniais asmenimis kaip mažiausias baudos dydis 10 procentų nesumokėtos mokesčių sumos yra vertintinas teigiamai, tačiau juridiniams, tai gana maža bauda. Juridiniai asmenys turėtų priiimti didesnę atsakomybę, kadangi veikia verslo rizikos sąlygomis, gauna pelną bei privalo laiku ir sąžiningai vykdyti savo pareigas valstybei, todėl būtų teisinga diferencijuoti baudos dydžių ribas mokesčių įstatymuose, arba nagrinėjamą apatinę skiriamos baudos dydžio ribą pakelti iki 20 procentų nesumokėtos mokesčių sumos, nes tokiu atveju būtų pasiektas didesnis teisingumas. Dar vienas svarbus aspektas, kad skiriamos baudos dydžiai padalinti į tris minėtas grupes, kadangi taip įgyvendinamas aiškaus baudų skyrimo principas, kadangi jeigu būtų skiriama vienu atveju 10, kitu – 20 procentų nesumokėto mokesčio suma, tuomet būtų sunku pagrįsti kodėl skirtingiems mokesčių mokėtojams paskiriami skirtingi baudų dydžiai, esant panašioms aplinkybėms, atsižvelgiant ir į tai, kad mokesčių įstatymuose baudos dydžio nustatymo kriterijai yra gana subjektyvūs.

Sunkinančių ir lengvinančių aplinkybių įtaka skiriant ekonominę sankciją – baudą

MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Baudos dydį nustatyti mokesčių mokėtojui padės ir nuo 2007 m. balandžio mėn. 04 d. įsigaliosianti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM 2007 m. kovo 28 d. viršininko įsakymu Nr. VA-25 patvirtinta *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodika*. Baudos dydžio skyrimo reglamentavimas nustatytas, kad nebūtų pažeidžiamos mokesčių mokėtojų teisės bei išlaikyta tolygi konkurencija ir baudos skiriamos atsižvelgiant į tam tikrus kriterijus, kadangi mokesčių teisės pažeidimai skiriasi pagal savo pobūdį, išraiškos formą. Kaip jau buvo minėta šiame darbe paprastai mokesčių mokėtojui skiriamas baudos vidurkis, t. y. 30 proc. trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda.

Mokesčių administratorius privalo įvertinti aplinkybes, ar mokesčių įstatymų nustatytų reikalavimų vykdymo pažeidimas yra tyčinis, ar aplaidus, ar įsivėlusis klaida, tai turi įtakos nustatant atitinkamo dydžio baudą. Tokių aplinkybių nustatymas ir įtvirtinimas MAĮ yra labai svarbus veiksnys, lemiantis geresnės mokesčių mokėtojo padėties įtvirtinimą bei užtikrinantis sąžiningumo principo įgyvendinimą. Paskirta bauda siekiama nubausti mokesčių mokėtoją, todėl mokesčių administratorius skirdamas atitinkamą baudą, turi išsamiai įvertinti visas reikšmingas aplinkybes ir paskirti tokio dydžio baudą, kuri pasiektų

jai keliamą tikslą. Pavyzdžiui mokesčių mokėtojas turėdamas tikslą išvengti mokesčių, buhalterinės apskaitos dokumentuose tyčia nefiksuoja duomenų arba juos sumažina, tokiu atveju mokesčių administratorius turi teisę skirti maksimalią baudą, t.y. 50 proc. trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudą, tačiau jeigu mokesčių mokėtojas padarė pažeidimą suklydimo įtakoje galėtų būti skiriama mažesnė nei vidutinio dydžio bauda, pavyzdžiui pažeidimas būtų padarytas suklydus, pavyzdžiui sukeitus skaičius vietomis, ir atiduodant deklaraciją ši klaida nepastebėta, būtų neteisinga mokesčių mokėtoją nubausti didžiausia bauda, kadangi jis tai padarė neturėdamas nei išankstinio tikslo, nei motyvo, o atsiradę padariniai, tai netyčinės veiklos rezultatas. Todėl svarbu nustatyti ar pažeidėjas tai padarė turėdamas konkretų tikslą, nes nuo to priklauso baudos dydis. Šiuo konkrečiu atveju, manau apskritai reikia išsiaiškinti, ar pažeidimas iš tikro paveikia ne tik konkretų asmenį, bet ir kitus visuomenės narius, ar pažeidimas iš tiesų toks pavojingas, kad verta neapsiriboti restitucija, o pasitelkti baudžiamojo poveikio priemonę – baudą. Nors ir mokesčių mokėtojo veiksmais padaryta žala valstybei, nes papildomai ieškoma kitų piniginių išteklių, tačiau juos atlygina mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonė - delspinigiai. Kadangi baudos paskyrimas neatleidžia nuo mokesčių ir delspinigių mokėjimo. Kokių tikslų pasieks tokiu atveju paskirta mažiausia 10 proc. nesumokėto mokesčio bauda? Ar ji įpareigos mokesčių mokėtoją būti atidesnį?

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM 2007 m. kovo 28 d. viršininko įsakymu Nr. VA-25 patvirtintoje *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje* buvo išspręsta klausimas, į ką reikia atsižvelgti, vertinant tiek pažeidimo pobūdį, tiek bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, tiek pažeidimo pripažinimą. Minėtoje metodikoje nustatyta, kad vertinant pažeidimo pobūdį baudą didinančiomis aplinkybėmis yra laikomos: pirmiausiai, mokesčių mokėtojas sumažino mokėtiną mokesťį ar visiškai jo išvengė siekdamas mokestinės naudos ir mokesčiai apskaičiuojami taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 str.), kai mokesčių administratorius atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, išsiaiškina tikruosius sandorių, ūkinių operacijų sudarymo tikslus, dalyvių tarpusavio ryšius, ketinimus ir, neatsižvelgdamas į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, mokesťį apskaičiuoja vadovaudamasis veiklos turiniui taikomomis apmokestinimo taisyklėmis; antra, nėra galimybės mokesčių apskaičiuoti atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, kadangi mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesťį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus, dėl ko mokesčių administratorius mokesčius apskaičiuoja pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), tačiau ši aplinkybė neturi būti vertinama kaip

baudą didinanti tais atvejais, kai mokesčių apskaičiuoti mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nėra galimybės ne dėl mokesčių mokėtojų kaltės, tokiais atvejais mokesčių administratorius privalo vadovautis teisingumo bei protingumo kriterijais ir kiekvieną situaciją vertinti individualiai; trečia, vertinant Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio ir kitų su kontroliuojamų transakcijų kainodaros taikymu susijusių teisės aktų nuostatų taikymą, nustatoma, kad mokesčių mokėtojas turėjo tikslą gauti mokesstinės naudos; ketvirta mokesčių mokėtojas, vykdydamas mokesčines prievoles, elgėsi nesąžiningai, pavyzdžiui, jeigu į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog ankstesnėje jo įsigytos prekės apyvartos grandinėje buvo nesumokėti su šios prekės apyvarta susiję mokesčiai, jis laikytinas nesąžiningu; penkta dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, didelė žala padaryta valstybės biudžetui laikytina tada, kai nesumokėto mokesčio dydis yra daugiau kaip 500 minimalaus gyvenimo lygio (MGL); šešta pažeidimas padarytas pakartotinai, t.y. pakartotinai padarytu pažeidimu laikomas mokesčių įstatymų pažeidimas, už kurį asmeniui jau buvo paskirta bauda; septinta pažeidimų sistemiškumas (Pavyzdžiui, kai patikrinimo metu nustatomi pastovūs, pakartotiniai sandoriai su mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdančiais, mokesčių nemokančiais ar deklaracijų neteikiančiais ūkio subjektais); aštunta apskaityti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko; devinta kitos aplinkybės, kurios vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais gali būti laikomos baudą didinančiomis.

MAĮ 40 straipsnio 2 dalis tiesiogiai įtvirtina mokesčio mokėtojo pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus bei netrukdyti jam pasinaudoti įstatymų suteiktomis teisėmis. Tokia pareiga numatyta ir MAĮ 126 straipsnyje - mokesčių mokėtojo laisvanoriška pagalba mokesčių administratoriui aiškinantis mokesčių įstatymų pažeidimus mokesčio patikrinimo metu – tai mokesčių mokėtojo pareiga. Ši pagalba turi būti efektyvi ir padėti mokesčių administratoriui išsiaiškinti visas pažeidimo aplinkybes bei padėti apskaičiuoti trūkstamą mokesčio sumą. Bendradarbiavimo principą reikėtų suprasti ne tik kaip palankių sąlygų mokesčių administratoriui sudarymą, bet kaip aktyvią pagalbą, kurios dėka atskleidžiami pažeidimo sudėties elementai. Minėtoje *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje* nurodyta, kad mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi apima: savanorišką mokesčių teisės aktuose jam nustatytų pareigų vykdymą (mokesčių deklaracijų teikimą, mokesčių mokėjimą, kitų pareigų vykdymą); sąlygų, reikalingų patikrinimui atlikti sudarymą pagal turimas

galimybes, netrukdydamą mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių; mokesčiniam patikrinimui atlikti reikalingų dokumentų, kompiuterinės apskaitos duomenų, paaiškinimų bei pastabų dėl tikrinamojo dalyko geranorišką teikimą ir pan. Taip pat nustatyta, kaip pagrindas mokesčių administratoriui skirti švelnesnę nei baudos vidurkis dydžio baudą, jeigu nėra kitų baudą didinančių aplinkybių ir tik priešingu atveju, kai nebendradarbiaujama – didesnę nei baudos vidurkis baudą. Tačiau šioje vietoje iškyla klausimas ar mokesčių administratorius turi teisę sumažinti baudos maksimumą, jei mokesčių mokėtojas turėjo tikslą išvengti mokesčių ir specialiai atliko tam tikrus veiksmus, kad būtų pasiektas norimas rezultatas, patikrinimo metu aktyviai padeda mokesčių administratoriui išsiaiškinti, jog buvo padarytas mokesčių teisės pažeidimas, norėdamas, jog į tai būtų atsižvelgta ir galbūt paskirta mažesnio dydžio bauda? Tai sudėtinga situacija, kiekvienu atveju žiūrima į objektyviai susiklosčiusias aplinkybes ir sąlygas, ir tik tada sprendžiamas toks klausimas.

Mano nuomone, šis pagrindas turėtų būti traktuojamas kaip sunkinanti aplinkybė ir lemti nebent didesnės nei nustatytas baudos vidurkis, baudos paskyrimą, kadangi mokesčių mokėtojo pareiga bendradarbiauti su mokesčių mokėtoju aiškiai įtvirtinta MAĮ ir šios aplinkybės pakartotinis siejimas su padaryto pažeidimo aplinkybių aiškinimusi, neturėtų būti traktuojamas, kaip baudos dydį lemianti aplinkybė, kadangi MAĮ 7 str. įtvirtintas lygybės principas, kuris sako, kad taikant mokesčių įstatymus visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų sąlygų yra lygūs, t. y. visi privalo laikytis įstatymuose įtvirtintos nuostatos - bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi.

Visuomet mokesčių administratoriui lengviau nustatinėti pažeidimo aplinkybes, kai mokesčių mokėtojas pripažįsta mokesčių įstatymų pažeidimą. Mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimu laikoma, kai mokesčių mokėtojas iš esmės sutinka ir pripažįsta padarytą pažeidimą, sumoka trūkstamą mokesčio sumą ir pan. Tačiau vertinant šią aplinkybę trūkstamos mokesčio sumos sumokėjimas neturi būti vertinamas kaip pagrindinis kriterijus. Jeigu pripažįsta – tai gali palengvinti mokesčių administratoriui išsiaiškinti pažeidimo aplinkybes ir tuo pačiu teisingai nubausti mokesčių mokėtoją, atsižvelgiant, kad savo kaltę jis pripažįsta ir tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas pripažįsta pažeidęs atitinkamo mokesčio įstatymą. Jeigu mokesčių mokėtojas nepripažįsta mokesčių įstatymo pažeidimo, tai kaip baudą didinanti aplinkybė vertinama ne visais atvejais, o tuomet, kai, pavyzdžiui, mokesčių administratorius nustato sistemingus, pakartotinius ir/ar sąmoningus mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau mokesčių mokėtojas jų nepripažįsta. Bet kokiu atveju, kaip jau išsiaiškinome šio darbo pradžioje, mokesčių mokėtojo kaltė nenustatinėjama, todėl kaltės

pripažinimo įtaka baudos dydžiui mano manymu, neturėtų būti svarbi. Šiuo atveju mokesčių mokėtojo ir pažeidimo subjektyvus santykis neturėtų lemti mokesčių administratoriaus pasirinkimo dėl baudos dydžio, kadangi jau pačiam baudos skyrimo etape jis nėra reikšmingas, nebent mokesčių mokėtojas įrodytų, kad iš tiesų jo kaltės nėra. Pirmiausia, mokesčių mokėtojas gali siekti nemokėti mokesčių ar dalį jų nusišlepti, o vėliau, patikrinimo metu nustačius pažeidimą prisipažinti, tai ar galėsime tada pritaikyti šį baudos dydžio nustatymo kriterijų? Remiantis teisingumo principu – ne, kadangi tai jau būtų piktnaudžiavimas teise. Galima daryti išvadą, kad būtų tikslinga minėtus kriterijus labiau formalizuoti ir sieti su padarytu pažeidimu, o ne su mokesčio mokėtojo elgesiu, nes tai subjektyvus kriterijus, galintis įtakoti mokesčio mokėtojo norą kyšininkauti, meluoti ir pan., vien tam, kad būtų sumažinta oficiali bauda. Tokie kriterijai galėtų būti pažeidimų padarymų pakartotinumai, jų padarymo dažnumas ir kiti objektyvūs kriterijai.

Dar vienas praktikoje galintis iškilti klausimas dėl pakartotinio patikrinimo ir baudų skyrimo, šiuo atveju neseniai įsigaliojusioje *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje* tiksliai nurodyta, kad mokesčių mokėtojui skiriant baudą, t. y. nustatant baudos dydį, pakartotinio patikrinimo metu būtina iš naujo vertinti aplinkybes. Pavyzdžiui, tais atvejais, kai pirminio patikrinimo metu mokesčių mokėtojas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir, atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorius jam skyrė mažesnę nei sankcijos vidurkyje nustatyto dydžio baudą, o atliekant pakartotinį patikrinimą mokesčių mokėtojas vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ar kitaip trukdo įgyvendinti mokesčių administratoriui jam pavestas funkcijas, mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, turi teisę tokiam mokesčių mokėtojui skirti didesnę nei sankcijos vidurkyje nustatyto dydžio baudą, neatsižvelgiant į tai, kad prieš tai buvo skirta mažesnė bauda.

Mokesčių administratorius gali remtis ir kitais skiriamos baudos dydžio kriterijais, kuriuos jis pripažįsta svarbiais. Kokie gali būti tie kriterijai įstatymuose ar kituose teisės aktuose nėra detalizuota, tačiau *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje* nurodyta, kad tie kriterijai turi atitikti protingumo ir teisingumo principus. Nors MAĮ nėra įtvirtinta tokia aplinkybė kaip pakartotinumai, manau ji turėtų turėti gana svarią reikšmę parenkant atitinkamą baudos dydį, ši aplinkybė plačiai taikoma administracinių teisės pažeidimų atveju, kuria remiantis pažeidėjams skiriama didesnė bauda. Tačiau pagal parengtoje ir neseniai įsigaliojusioje *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje* įtvirtintas nuostatas matome, jog pakartotinumai yra priskiriamas prie pažeidimo pobūdžio. Tokiomis aplinkybėmis galėtų būti ir tai, ar mokesčių mokėtojas visuomet mokesčius moka

nustatytais terminais ar deklaracijas ir kitus reikiamus dokumentus pateikia laiku, nes šios aplinkybės parodo mokesčių mokėtojo sąžiningumą ir nuoseklų mokesčių įstatymuose nustatytų reikalavimų laikymąsi ir tai, be abejo, galėtų lemti mažesnės nei preziumuojamas vidurkis baudos skyrimą. Žinoma, jeigu mokesčių mokėtojas deklaracijas pateikia pavėluodamas, tačiau iki pavedimo patikrinti išrašymo dienos, bet tai kartojasi jau tris mokesčius laikotarpius iš eilės, negalėtume preziumuoti, kad mokesčių mokėtojas yra labai sąžiningas ir nors jis visus tuos laikotarpius bus atleistas nuo mokesstinės atsakomybės, pažeidimo atveju skiriant baudą turėtų būti atsižvelgta į tai. Mokesčių administratorius vadovaudamasis teisingumo ir protingumo kriterijais, turi teisę ir kitas aplinkybes, kurios nebuvo paminėtos, pripažinti lengvinančia ar sunkinančia konkrečiau pažeidimo atveju. *Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje* taip pat nurodyta, kad atsižvelgiant į tai, kad MAĮ nenustatytas detalus baudą didinančių (mažinančių) aplinkybių sąrašas, rekomenduojama vadovautis ir atitinkamomis Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso nuostatomis, atsižvelgiant į mokesčių teisinių santykių specifiką.

Atskiruose įstatymuose įtvirtinti baudų dydžiai bei jų skyrimo ypatumai

LR pridėtinės vertės mokesčio, LR Valstybinio socialinio draudimo, LR pelno mokesčio²¹, LR Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius²², LR Mokesčio už aplinkos teršimą²³ įstatymuose nustatyti baudų dydžiai, ar baudų skyrimo nuostatos turi tam tikrų ypatumų, kuriuos reikėtų plačiau aptarti ir išskirti tam tikrus svarbius aspektus.

LR pridėtinės vertės mokesčio (toliau tekste – PVM) įstatyme baudų skyrimas atskirai reglamentuotas 123 straipsnyje, kuriame nurodyta, jog jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą gražintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma), jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo arba bet koks kitas asmuo, nesantis PVM mokėtoju, tačiau LR pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatyta tvarka privalėjęs mokėti į biudžetą PVM, jo nesumokėjęs, apskaičiuojama mokėtina į biudžetą PVM suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda. Pažymėtina, kad MAĮ nėra numatytos galimybės skirti baudą už gražintino mokesčio neteisėtą padidinimą. Todėl tuo atveju, jeigu nustatoma mažesnė gražintina mokesčio suma nei buvo deklaruota, bauda neskiriama. Bauda skiriama tik tuo

²¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, Žin. 2001, Nr. 110-3992.

²² Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, Žin. 2006, Nr. 65-2382.

²³ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, Žin. 1999, Nr. 47-1469.

atveju, jeigu vietoj gražintinos mokesčio sumos susidarys mokėtina mokesčio suma. Šiuo straipsniu nustatyti baudų dydžiai yra adekvatūs nustatytiems LR mokesčių administravimo įstatyme. Pagrindinis skirtumas pačio pridėtinės vertės mokesčio specifiška, t.y. jeigu kituose mokesčiuose yra slepiamos gaunamos pajamos ar vykdoma kitoje mokesčių įstatymams prieštaraujanti veika, šiuo atveju, mokesčių mokėtojai darydami pažeidimą padidina gražintiną iš biudžeto PVM sumą, ko pasekoje pažeidžiami valstybės interesai. Skiriamos baudos dydis priklauso taip pat nuo keleto priežasčių tokių kaip pažeidimo pobūdis, mokesčio mokėtojo kaltės forma, kitos priežastys, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Nors priėmus naują LR Mokesčių administravimo įstatymo redakciją buvo atsisakyta praktikos baudos dydį nustatinėti remiantis kaltės forma, matome, jog PVM įstatyme dar vis liko ši nuostata, todėl pastebėtina, kad turėtų būti aiškus ryšys tarp šių dviejų įstatymų ir jeigu keičiamos MAĮ nuostatos ir atsisakoma praktikoje nepasiteisusių baudos dydžio nustatymo sąlygų, turėtų būti į tai atsižvelgiama ir kituose mokesčių įstatymuose. PVM įstatyme baudos dydžio nustatymą reikėtų sieti su pažeidimo pobūdžiu, pakartotinumumu, padaromų mokesčių įstatymų pažeidimų dažnumu, ar kitomis aplinkybėmis. Šiuo atveju pažeidus LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, bauda skiriama vadovaujantis šiuo įstatymu. Taip pat PVM įstatyme numatyta, kad jeigu PVM mokėtojas per PVM įstatyme nustatytą terminą nepateikė PVM deklaracijos, už tą laikotarpį mokėtina į biudžetą PVM suma didinama (gražintina iš biudžeto PVM suma mažinama) 1 procentu.

LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 straipsnio 2 d. nurodyta, jei patikrinimo metu nustatoma, kad socialinio draudimo įmokos neteisėtai sumažintos, priskaičiuojama trūkstama socialinio draudimo įmokų suma ir skiriama dviguba šios sumos dydžio bauda. Jeigu draudėjas pastebėjo, kad apskaičiavo per mažas socialinio draudimo įmokas, bet iki datos, nurodytos pavedime patikrinti draudėją (jei pavedimo nėra, – iki tikrinimo pradžios), klaidas savanoriškai ištaisė, sumokėjo trūkstamą socialinio draudimo įmokų sumą ir pristatė patikslintas ataskaitas bei informavo apie apdraustųjų asmenų draudžiamąsias pajamas, bauda už padarytą pažeidimą neskiriama. Pastebėtina, kad šiame įstatyme nustatyta, kad nuo baudų atleidžiama, jeigu iki datos, nurodytos pavedime patikrinti draudėją (jei pavedimo nėra, – iki tikrinimo pradžios), o ne iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti asmenį išrašymo dienos, kaip numatyta MAĮ, atliko tokius veiksmus, pirmiausiai klaidas savanoriškai ištaisė, o antra sumokėjo trūkstamą mokesčio sumą, ko nėra numatyta MAĮ, jame sakoma, kad atleidžiama nuo baudų tik kai mokesčių mokėtojas per mokesčio įstatyme nustatytą terminą nepateikė mokesčio deklaracijos arba kai po mokesčio deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui pastebėjo, kad deklaravo per mažai

mokesčio, tačiau iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti asmenį išrašymo dienos pateikė mokesčio deklaraciją, o klaidų taisymo atveju – ją patikslino ir pateikė mokesčių administratoriui. Įstatymų leidėjas šiuo atveju pasirinko tokį kelią, kad baudos dydį nustato pačiame LR Valstybinio socialinio draudimo įstatyme, o MAĮ paliko tik terminų reglamentavimą, kuomet apskaičiuotos socialinio draudimo įmokos, baudos ir delspinigiai turi būti sumokėti. Matome, jog bauda jau išreikšta konkrečia suma, t.y. dviguba sumažinto mokesčio suma. Tačiau ar toks baudos dydžio nustatymas yra tikslingas? Tai diskutuotinas klausimas jau vien todėl, kad paprastai LR Valstybinio socialinio draudimo ir LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymai pažeidžiami kartu ir tokiais atvejais išryškėja baudų dydžio skirtumas, nes vienu atveju yra galimybė baudos dydį nustatyti tam tikrose ribose (10-50 proc. nesumokėto mokesčio sumos), kitu atveju, pasirinkimo galimybės nėra ir asmuo baudžiamas dvigubo dydžio bauda. Būtų neteisinga tokį skirtumą grįsti tuo, jog mokami mokesčiai įskaitomi į skirtingus biudžetus, nors socialinio draudimo vaidmuo ilgalaikės socialinės apsaugos politikos perspektyvos požiūriu gana svarbus, tačiau gyventojų pajamų mokestis, kuris surenkamas į savivaldybių biudžetus, taip pat turi svarią reikšmę mokesčių politikoje, bei tuo, kad šiuos mokesčius administruoja skirtingi subjektai. Todėl toks skirtingas ekonominės sankcijos baudos dydžio nustatymas prieštarauja teisingumo principui ir užkerta kelią mokesčių administratoriui paskirti atitinkamo dydžio baudą mokesčių mokėtojui. Lietuvos Aukščiausiojo teismo 1999 m. balandžio 12 d. kasacinėje nutartyje (nutartis Nr. 3K-3-50/99) pasakyta, kad „mokesčių teisės aktuose nustatytos baudos, taikomos mokesčių mokėtojams už mokesčių įstatymų pažeidimus, savo esme yra viešosios teisės nustatyta teisinė atsakomybė. <...> Asmens nubaudimas gali būti efektyvus tik tuo atveju, jeigu jam skiriama sankcija bus individualizuota. Reikalavimas individualizuoti asmeniui taikomą viešosios teisės sankciją neprieštarauja Konstitucijos 29 str. 1 d. įtvirtintam asmenų lygybės prieš įstatymą principui. Priešingai – tik individualizuojant sankciją, galima užtikrinti teisės socialinį efektyvumą, ugdyti žmonių pasitikėjimą valstybe ir jos teisine sistema bei pasiekti pagrindinį teisinio reguliavimo tikslą demokratinėje visuomenėje – teisingumo įtvirtinimą.“ Mano manymu, LR Valstybinio socialinio draudimo įstatyme pasirinktas imperatyvus baudos dydžio nustatymas nėra tikslingas, tai prieštarauja vienai iš pagrindinių šiuo metu vyraujančių nuostatų, t. y. mokesčių mokėtojų skatinimui mokėti mokesčius savanoriškai, todėl kad šio įstatymo pažeidimą gali lemti daugelis aplinkybių ir jeigu nėra galimybės į jas atsižvelgti, tai nėra aišku ar tokia bauda gali pasiekti efektyvų rezultatą. Turėtų būti numatyta galimybė diferencijuoti baudos dydį, kadangi valstybė suinteresuota paveikti mokesčių mokėtoją taip, kad būtų pasiektas svarbiausias tikslas, t. y. kuo daugiau mokesčių surinkta į fondą, todėl atsižvelgiant į teisinės valstybės

principą ir ginamo teisinio gėrio pobūdį, turėtų būti suteikta galimybė sumažinti baudos dydį, atsižvelgiant į aplinkybes, tokias kaip pažeidimo pobūdis, padaromų pažeidimų dažnumas, pakartotinumai ir kitos aplinkybės, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Labai svarbi galimybė individualizuoti bausmę, įvertinti, kiek skiriama ekonominė sankcija - bauda gali būti veiksminga ir naudinga viešajam interesui bei pačiai įmonei. LR Konstitucinis Teismas 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime pažymėjo, kad teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai suponuoja tai, jog už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus ir visuotinai svarbius tikslus.

LR Valstybinio socialinio draudimo įstatyme įtvirtinti tokie baudos išieškojimo ypatumai: fondo valdybos teritoriniai skyriai gali atidėti baudų išieškojimą iki vienu metų, nustatydami baudos mokėjimo grafiką Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklėse nustatyta tvarka. Pažeidus mokėjimo grafiką taikomas išieškojimas priverstine tvarka. Fondo valdyba yra viešojo administravimo įstaiga, organizuojanti socialinį draudimą ir vykdanči operatyvų Fondo lėšų tvarkymą bei apskaitą, užtikrindama priskaičiuotų socialinio draudimo įmokų sumų, baudų, delspinigių surinkimą ir išieškojimą į Fondą ir kt.

Viena didžiausių baudų numatyta už LR naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatyme²⁴, kurio 7 straipsnio 1 dalyje pasakyta, jog už nuslėptą išgautos naftos ar dujų kiekį sumokamas mokestis ir dešimteriopa mokesčio dydžio bauda. Naftos ir dujų išteklių mokesčio objektas yra Lietuvos Respublikos teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje išgaunama nafta ir dujos. Pažeidus šį įstatymą sumokamas mokestis, skaičiuojamas nuo nuslėpto išgautos naftos ir dujų kiekio, bei papildomai dešimt kartų už šį mokestį didesnė bauda. Svarbu, jog baudos dydis būtų protingas, kad jos dydis nesužlugdytų mokesčių mokėtojo, o tik įtakotų sąžiningą tolimesnį mokestinių prievolių vykdymą bei atlygintų valstybei padarytą žalą. Tačiau šiuo atveju, labai svarbu pastebėti, jog nuslėpus išgaunamos naftos ar dujų tam tikrą kiekį yra padaroma didelė žala valstybei, todėl baudos dydis nustatytas toks, kuris parodo šių išteklių svarbą, bei kaip minėjome padengia valstybei atsiradusią žalą. Skiriant baudą įtakos neturi tokios aplinkybės kaip pažeidimo pobūdis, mokesčio mokėtojo bendradarbiavimas, prisipažinimas ir kt.

LR pelno mokesčio įstatymo (toliau tekste – PMĮ) 56 straipsnyje nustatyta, jog baudos skiriamos ir delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka, išskyrus kai šio įstatymo 46 straipsnio 5 dalį, kurioje nustatyta, jog jei PMĮ 46 str. 1-

²⁴ Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, Žin. 1992, Nr. 30-929.

5 dalyse išvardyti duomenys (aiškinamąjį raštą, balansą, metinę finansinę atskaitomybę ir pan.) mokesčių administratoriui pateikiami ne laiku ir/ar pateikiamas dokumentas, kuriame nurodyti neteisingi duomenys, tai už tokį duomenų pateikimą ne laiku ar neteisingą jų pateikimą vienietams taikoma įstatymų nustatyta atsakomybė.

LR Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę nei išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį taikomas didesnis mokesčio tarifas. Jis apskaičiuojamas šio įstatymo 1, 2, 3 ir 4 prieduose nustatytus tarifus dauginant iš koeficiento 10. Šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalis nurodo, jog nesumokėtas mokestis už valstybinius gamtos išteklius sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. Šiame įstatyme pasirinktas kitoks reglamentavimas, kuris asmens, pažeidusio šį įstatymą, nubaudimą sieja su didesniais mokesčiais, tai yra taiko didesnę mokesčio tarifą. Pavyzdžiui, jeigu mokesčių mokėtojas už deklaruotus 10 kubinių metrų klinčių, pagal šio įstatymo 1 priedo *Mokesčio už naudingąsias iškasenas tarifai* nustatytus tarifus turėtų sumokėti 17, 3 Lt, tai už 10 kubinių metrų, kurių mokesčių mokėtojas nedeklaruoja reikia sumokėti 173 Lt. Akivaizdu, kad ne be reikalo pasirinktas toks mokesčių mokėtojo nubaudimo kelias, kadangi LR Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymo tikslas yra ekonominėmis priemonėmis skatinti gamtos išteklių naudotojus taupiai ir efektyviai naudoti valstybinius gamtos išteklius, kompensuoti gamtos išteklių tyrimo ir priemonių jų kiekiui bei kokybei išsaugoti valstybines išlaidas, todėl, kad kiekvienas šio įstatymo pažeidimas neleidžia pasiekti šio tikslo.

Už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį mokestis už aplinkos teršimą taip pat taikomos mokestinės baudos, nustatytos LR Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme. Šio įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje nustatytas mokestis už aplinkos teršimą taikant didesnę tarifą pažeidimo atveju, kuris apskaičiuojamas: normatyvus viršijantį ir (ar) nuslėptą teršalų kiekį, išmestą iš stacionarių taršos šaltinių, dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo, pateikto šio Įstatymo 1 priedėlyje, ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio Įstatymo 2 priedėlyje; nuslėptą degalų kiekį, sunaudotą mobiliuose taršos šaltiniuose, dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifo, nurodyto šio Įstatymo 5 priedėlyje, ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio Įstatymo 6 priedėlyje; nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio Įstatymo 3 ar 4 priedėlyje, ir koeficiento 2. Toks nesumokėtas mokestis už aplinkos teršimą sumokamas

arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami, permokėta mokesčio suma gražinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

VMI prie LR FM 2007 m. kovo 28 d. viršininko įsakymu Nr. VA-25 patvirtintoje Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje nurodyta, kad už Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų įregistravimą įstatymo (Žin., 2001, Nr. 52-1811), Lietuvos Respublikos valstybės rinkliavų (Žin., 2000, Nr. 52-1484) bei Lietuvos Respublikos konsulinio mokesčio įstatymo (Žin., 1994, Nr. 51-951) nuostatų pažeidimus baudos yra neskiriamos. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų įregistravimą įstatymą, jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad mokesčiai buvo sumokėti per maži arba iš viso nesumokėti, trūkstama arba visa suma MAĮ nustatyta tvarka išieškoma į valstybės biudžetą iš Valstybinio patentų biuro, dėl kurio kaltės mokesčiai buvo sumokėti per maži arba iš viso nesumokėti. Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatyme taip pat numatyta, kad, jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad valstybės rinkliavos buvo paimta per mažai arba ji iš viso nebuvo paimta, tai MAĮ nustatyta tvarka trūkstama arba visa valstybės rinkliavos suma išieškoma į atitinkamą biudžetą iš institucijos, dėl kurios kaltės paimta per maža arba visai nepaimta valstybės rinkliava. Analogiškos nuostatos įtvirtintos ir Lietuvos Respublikos konsulinio mokesčio įstatyme, t. y. klaidingai paimtas arba nepaimtas konsulinis mokestis išieškomas iš įstaigos, dėl kurios kaltės mokestis buvo paimtas klaidingai arba visai nepaimtas, MAĮ nustatyta tvarka.

ATLEIDIMO NUO MOKESTINĖS ATSAKOMYBĖS PAGRINDAI

MAĮ 139 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad baudos už neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, nedeklaruotą deklaruojamą mokestį ir nepagrįstai pritaikytą mažesnę mokesčio tarifą, mokesčių mokėtojui netaikomos, jeigu mokesčių mokėtojas:

- 1) mokesčių įstatymų nustatytais terminais mokesčių administratoriui nepateikė atitinkamo mokesčio deklaracijos, tačiau ją pateikė iki pavedimo tikrinti išrašymo dienos;
- 2) atitinkamo mokesčio deklaracijoje ištaisė klaidas, dėl kurių buvo deklaruota per mažai mokesčio, ir pateikė mokesčių administratoriui patikslintą mokesčio deklaraciją, tačiau tik tuo atveju, jei tai padarė iki pavedimo tikrinti išrašymo dienos;
- 3) iki pavedimo tikrinti išrašymo dienos apskaičiavo nedeklaruojamą mokestį.

Mokesčių mokėtojui sąžiningai vykdant mokestinės prievolės ir pastebėjus trūkumus bei imantis priemonių juos kuo skubiau pašalinti, įstatyme įtvirtinta galimybė pasitaisyti ir

nebūti nubaustam. Tai labai svarbios nuostatos, kadangi mokesčių mokėtojas būdamas sąžiningas ir netyčia suklydęs bei pastebėjęs klaidą turi turėti teisę pasitaisyti. Kaip jau buvo minėta, dabar vienas svarbiausių mokesčių teisės tikslų – skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą, tad jeigu nebūtų įtvirtinta tokia galimybė, tai užkirstų kelią mokesčių mokėtojui netyčia suklydus pasitaisyti ir apsunkintų minėto principo įgyvendinimą. Svarbu tai, kad klaidą bei tai kad nepateikė deklaracijos, neapskaičiavo nedeklaruojamo mokesčio mokesčių mokėtojas pastebėjo pats ir turi norą tai ištaisyti ir teisingai įvykdyti mokesčių įstatymų reikalavimus. Visais minimais atvejais, jeigu jau buvo suėjęs mokesčio sumokėjimo terminas, pradės veikti mokestinių prievolių užtikrinimo priemonė delspinigiai, t. y. jie bus skaičiuojami, kadangi delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą ir pagrindinis jų tikslas užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą. VMI prie LR FM 2007 m. kovo 28 d. viršininko įsakyme Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ nurodyta, kad jeigu pirminės ar patikslintos deklaracijos, nurodant teisingą mokesčio dydį, mokesčių administratoriui pateikimo data sutampa su pavedimo tikrinti išrašymo data, bauda mokesčių mokėtojui turi būti skiriama. Taip pat pažymėtina, kad vadovaujantis MAĮ 136 str. 3 d., baudos už neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, nedeklaruotą deklaruojamą mokestį ir nepagrįstai pritaikytą mažesnę mokesčio tarifą mokesčių mokėtojui netaikomos, jei mokesčių mokėtojas pašalina mokesčių administratoriaus pareigūno atlikto *mokestinio tyrimo metu* nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo srityje. Apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus pareigūnas informuoja mokėtoją žodžiu (paskambinama telefonu). Tais atvejais, kai mokėtojas neatsižvelgia į žodinį pareigūno siūlymą pašalinti nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus, mokėtojui yra siunčiamas raštiškas pranešimas, kuriame išdėstoma nustatytų trūkumų ir/ar prieštaravimų esmė bei jų pašalinimo būdai. Tai taip pat mokesčių mokėtojui padėtį lengvinanti norma, kuri padeda mokestinę prievolę vykdyti teisingai padedant mokesčių administratoriui. Tokia kontrolės priemonė kaip tyrimas turėtų būti atliekama neseniai įsisteigusiuose juridiniuose asmenyse, kad padėti jiems savo prievolės valstybei vykdyti taip, kaip numatyta mokesčių įstatymuose. Kaip jau buvo minėta šiame darbe, MAĮ 137 str. yra įtvirtinta nuostata, kad jeigu mokesčių mokėtojas per tam tikrą terminą ir pasiūlytu būdu nepašalina pranešime nurodytų trūkumų ir prieštaravimų, mokesčių mokėtojui už mokesčių įstatymų pažeidimus (jei jie išaiškunami) taikomos nustatytos baudos vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu. Tais atvejais, kai mokestinio tyrimo metu nustatoma faktų, turinčių mokesčių vengimo požymių ar keliančių įtarimą, kad mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus

dokumentus, kitaip apskaitinti mokestinio patikrinimo eigą, nedelsiant gali būti pradėtas mokestinis patikrinimas. Tokiu atveju, mokesčių mokėtojui bus skiriamos baudos, vadovaujantis MAĮ IV skyriaus *Mokestinis patikrinimas* nustatyta tvarka.

Vadovaujantis MAĮ 139 str. 3 d., baudos už neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, nedeklaruotą deklaruojamą mokestį ir neteisėtai sumažintą mokestį neskiriamos biudžetinėms įstaigoms, taip pat Lietuvos bankui. Už mokesčių įstatymų pažeidimus, komentuojamas straipsnis numato asmeninę biudžetinių įstaigų, Lietuvos banko vadovų ir vyriausiųjų buhalterių ar kitų už apskaitos tvarkymą atsakingų asmenų atsakomybę. Už šiuos pažeidimus, minėti asmenys atsako LR Administracinių teisės pažeidimų kodekso bei LR Baudžiamojo kodekso ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Iškyla klausimas kaip vertinti tokius atvejus, kaip mokesčių mokėtojas sumoka mokesčius po pranešimo apie patikrinimą mokesčių mokėtojui įteikimo? Mokesčių mokėtojo patikrinimo procedūra reglamentuota MAĮ bei VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakyme Nr. VA-87 „Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir patvirtinimo taisyklės“. Pagal MAĮ 121 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą jam įteikia pranešimą apie numatomą mokestinę patikrinimą, nurodydamas tikslią datą, dieną, valandą, kada mokesčių mokėtojas ar jo atstovas turi nuvykti pas mokesčių administratorių arba kada būti savo patalpose. Ši norma kritikuojama, todėl kad suteikia galimybę mokesčių mokėtojui, tyčia neapskaičiavus nedeklaruojamo mokesčio, išvengti pagal MAĮ 139 straipsnio 1 dalį skiriamų baudų. Gali pasitaikyti atveju, kada mokesčių mokėtojas gavęs pranešimą apie mokestinį patikrinimą, gali sumokėti visus ar dalį neapskaičiuotų nedeklaruojamų mokesčių ir taip išvengti visos ar dalies baudos, pavyzdžiui už atskaitymų nuo pajamų į Kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo sąskaitą nemokėjimą. Tokie veiksmai nėra sąžiningi ir sukuria netolygios konkurencijos sąlygas tarp mokesčių mokėtojų, todėl įstatyme turi būti aiškiai įtvirtinta norma, kad tokiu atveju mokesčių mokėtojas neišvengia baudos. MAĮ 139 straipsnio 2 dalyje reikėtų nustatyti, kad baudos mokesčių mokėtojui netaikomos ne tik jeigu mokesčių mokėtojas iki pavedimo patikrinti jį išrašymo dienos pateikė patikslintą deklaraciją ar, aiškinant šią teisę normą plečiamai, patikslino apskaitą, bet ir kai iki pavedimo išrašymo dienos trūkstamą mokesčio sumą sumokėjo.²⁵ LR Valstybinio socialinio draudimo įstatyme įtvirtintas reikalavimas, kad mokesčių mokėtojas turi klaidas savanoriškai ištaisyti, sumokėti trūkstamą socialinio draudimo įmokų sumą ir pristatyti patikslintas ataskaitas bei informuoti apie apdraustųjų asmenų draudžiamąsias pajamas, taigi matome, kad šiame įstatyme jau

²⁵ A. Paulauskas. Mokestinio patikrinimo problemos.// Teisė. 2005 (55), Vilnius.

aiškiai pasisakoma apie tai, kad mokestis privalo būti sumokėtas, o ne tik ištaisyti netikslumai, klaidos, kaip numatyta MAĮ. Visi mokesčių įstatymų pažeidimai turi būti detaliam aprašyti patikrinimo akte. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. vasario 13 d. nutartyje (Administracinė byla Nr. A² - 193 – 04) pažymėjo, jog patikrinimo akte bei mokesčio administratorių sprendimuose negali būti tik pakartotos įstatymo nuostatos, apibūdinančios pažeidimus, tačiau turi atsispindėti konkrečios faktinės aplinkybės, liudijančios, kad buvo padaryti atitinkami mokesčių įstatymų pažeidimai. Patikrinimo akte neužtenka nuorodos į pareiškėjo veiklos dokumentinės revizijos aktą, tokia nuoroda neatskleidžia konkrečių aplinkybių, dėl kurių pareiškėjui gali būti paskiriama bauda. Revizijos akte yra išvardinti tam tikri pareiškėjo veiklos trūkumai, tačiau iš revizijos akto formuluočių savaime nėra aišku, dėl kokių priežasčių šie trūkumai atsirado (dėl pareiškėjo apgaulingos veiklos, dėl jo aplaidumo ar dėl kokių nors kitų aplinkybių) ir ar jie gali būti vertinami kaip mokesčių įstatymų pažeidimai.

ATLEIDIMO NUO EKONOMINIŲ SANKCIJŲ SKYRIMO TEISINIAI ASPEKTAI BEI PROBLEMŲ IDENTIFIKAVIMAS

Atleidimo nuo baudų pagrindinės nuostatos išdėstytos MAĮ 141 straipsnyje, „Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklėse“, patvirtintose VMI prie FM viršininko 2006 m. vasario mėn. 28 d. įsakymu Nr. VA-20 (Žin., 2006, Nr. 28-973) bei Muitinės departamento (toliau tekste – MD) prie FM direktoriaus 2004 m. gegužės mėn. 10 d. įsakyme Nr. 1B-484 „Dėl atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 79-2821, 2004, Nr. 128-4620, 2005, Nr. 17-568). Šiuose teisės aktuose paaiškinta mokesčių mokėtojo atleidimo nuo MAĮ 139 str. nustatytų baudų mokėjimo, kai sprendimas dėl atleidimo nuo baudų ir priklauso VMI ir MD prie FM kompetencijai. Tačiau palyginus šias taisykles tarpusavyje, pastebima, kad VMI prie FM viršininko patvirtintos taisyklės kur kas detalesnės, tuo tarpu MD prie FM direktoriaus patvirtintos taisyklės gana abstrakčios, paviršutiniškos bei jose išdėstytos nuostatos nėra tarpusavyje suderintos. Lietuvos Respublikos Valstybinio socialinio draudimo įstatyme (Žin., 1991, Nr. 17-447, 2004, Nr. 171-6295), nustatyta, kad atleisti nuo baudų, paskirtų už neteisėtą socialinio draudimo įmokų sumažinimą, mokėjimo gali Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba. Kalbant apie subjektus, kurie gali atleisti ar sumažinti paskirtų baudų dydį, reikia pabrėžti, jog Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas 2006 m. birželio mėn. 15 d. nutartyje (Administracinė byla Nr. A⁸ – 1040 – 06) konstatavo MAĮ 15 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtinta bendro pobūdžio nuostata, kad valstybinė mokesčių inspekcija, išskyrus muitus, yra atsakinga už MAĮ 13 straipsnyje nurodytų mokesčių, tame tarpe ir mokesčio už valstybinius

gamtos išteklius, administravimą. Išimtis iš šios bendros taisyklės, mokesčio už valstybinius gamtos išteklius atžvilgiu, yra nustatyta MAĮ 16 straipsnio 1 ir 3 dalyse. Išimtis, suteikianti Aplinkos ministerijai administruoti šį mokestį, suformuota taip: „tik tiek, kiek pavesta pagal Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymą“. Šio įstatymo 7 straipsnyje nustatyta, jog Aplinkos ministerija ir jos regionų departamentai, kartu su Valstybine mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos kontroliuoja mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo teisingumą. Teisė Aplinkos ministerijos institucijoms tik kontroliuoti mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo teisingumą iš esmės yra pakartota ir MAĮ 16 straipsnio 1 dalyje, kurioje nurodyta, kad tik Aplinkos ministerijos institucijos patikrina „ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti“ šie mokesčiai. Remiantis nuostata, kad viešojo administravimo subjektui leidžiama tik tai, kas nustatyta jo veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose bei apibendrinus tai, kas pasakyta, darytina išvada, kad Aplinkos ministerijos institucijų veiklą reguliuojantys teisės aktai tiesiogiai nenumato šioms institucijoms teisės mokesčių mokėtojus atleisti nuo paskirtų baudų. Žemės ūkio ministerija ar jos įgaliota institucija taip pat atlieka mokesčių administravimą, tačiau tik tiek, kiek nustatyta pagal Kvotinio cukraus gamybos mokesčio ir papildomo cukraus gamybos mokesčio įstatymą, Baltojo cukraus virškvočio mokesčio įstatymą, Cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinojo mokesčio įstatymą bei Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokesčio įstatymą, bet MAĮ 16 straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog mokesčių deklaravimą ir sumokėjimą kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija.

MAĮ numatyti šie atleidimo nuo baudų, paskirtų vadovaujantis šio įstatymo 139 (bauda už mokėtino mokesčio sumažinimą) ir 140 (baudų skyrimas) straipsniais, mokėjimo pagrindai:

1. Jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Jau aptarėme prie mokesčių teisės pažeidimo subjektyvios pusės, kad mokesčio mokėtojo kaltė - mokesčių administratoriaus neįrodinėjama, todėl vienas iš atleidimo pagrindų ir yra nekaltumo įrodymas. Nors MAĮ 67 straipsnyje yra įtvirtinta abipusė įrodinėjimo pareiga, jau išsiaiškinome, kad iš įstatymo normų formulavimo, jų išsidėstymo MAĮ, LR vyriausiojo administracinio teismo praktikos - mokesčių mokėtojo kaltė nenustatinėjama, preziumuojama objektyvioji atsakomybė. Kiekvieno pažeidimo atveju mokesčių administratorius privalo įrodyti tik objektyvių aplinkybių visumą, kad buvo padarytas pažeidimas ir pagrįsti apskaičiuotų mokesčių sumų teisingumą. Ir ši įstatyme įtvirtinta nuostata tik patvirtina, kad kaltė nėra reikšminga mokesčių teisėje, tai pažymi net tai, kad kaltės įrodymas tik atleidžia nuo baudų, delspinigių. Kokiomis aplinkybėmis mokesčių

mokėtojui grįsti savo nekaltumą nėra detalizuota, mokesčių įstatymus pažeidžia dažniausiai juridiniai asmenys, o jie veikia padidintos rizikos sąlygomis, todėl dažnai privalo domėtis ir tikrinti ar kontrahentų vykdoma veikla yra teisėta ir pan. LR Vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. spalio mėn. 28 d. nutartyje (Administracinė byla A⁵-1627/2005) pažymėjo, jog nekaltumo įrodymu negalima laikyti aplinkybių, kad mokesčių mokėtojas negalėjo sumokėti mokesčių todėl, jog šiuo konkrečiu nagrinėjamu atveju, 1998-1999 m. Rusijos Federacijoje įvyko finansinė krizė, kurios pasekmės atsiliepė visiems ūkio subjektams, taip pat kad savo išpareigojimų mokesčių mokėtojui nevykdė kiti ūkio subjektai, tarp kurių buvo ir Klaipėdos miesto ir rajono savivaldybės. Šiuo atveju iškyla klausimas ar apskritai gali būti taikoma bauda, jeigu mokesčių mokėtojas nėra kaltas? Ar perkėlus įrodinėjimo našta mokesčių mokėtojui nėra pažeidžiami pagrindiniai LR Konstitucijoje įtvirtinti teisinės valstybės, nekaltumo prezumpcijos, teisingumo principai? Šis atleidimo pagrindas iš esmės apima ir sekantį atleidimo nuo baudų skyrimo pagrindą mokesčio įstatymo pažeidimas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti.

2. Jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojų nemokumas. Taigi padaryta veika turi turėti du būtinus veiksnius: pažeidimas turi nepriklausyti nuo pažeidėjo valios bei jis nebuvo numatytas ir jo nebuvo galima numatyti. Šis atleidimo nuo paskirtų baudų pagrindas tiesiogiai siejamas su nenugalimos jėgos (*force majeure*) egzistavimu, taip pat su atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*). LR vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. vasario mėn. 09 d. (administracinė byla Nr. A¹⁵-141-2005) nutartyje pažymėjo, jos nenugalimai jėgai (*force majeure*) ir atsitiktinėms aplinkybėms (*cas fortuit*) pripažintinos gamtos jėgos, valstybės institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Žmogaus poveikis mokesčių mokėtojo veiklai tik tuomet eliminuoja mokesčių mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčių mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti. *Force majeure* - tai nepaprastos aplinkybės, kurių negalima nei numatyti arba išvengti, nei kuriomis nors priemonėmis pašalinti. Pavyzdžiui, tai galėtų būti tokie įvykiai: stichinės nelaimės: smarkios audros, ciklonai, žemės drebėjimai, jūrų ar upių potvyniai, žaibai, sprogimai, gaisrai, mašinų, gamybinių pastatų ir kurių nors (arba visų) vidaus komunikacijų sunaikinimas ir kt. Tačiau būtina sąlyga yra ta, kad šios aplinkybės turi turėti įtakos mokesčių mokėtojo galimybei tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę. Nenugalimos jėgos buvimą turi įrodyti pats mokesčių mokėtojas, todėl mokesčių administratorius savo iniciatyva negali atleisti mokesčio

mokėtojo nuo ekonominių sankcijų paskyrimo vadovaujantis šiuo pagrindu. Šis pagrindas įtvirtintas ir LR valstybinio socialinio draudimo įstatyme, tačiau šio pagrindo efektyvumas mokesčių teisėje gana abejotinas, kadangi kaip jau buvo minėta, jį apima pirmasis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytas pagrindas – mokesčio mokėtojo įrodymas, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pažymėtina, kad tai pirmasis atleidimo nuo baudų ir delspinigių pagrindas 1997 m. įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatyme 39¹ straipsniu. Ši norma netaikoma įmonės nemokumo atveju. Įmonės nemokumo sąvoka įtvirtinta Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatyme²⁶ (Žin., 2001, Nr. 31-1010) 2 straipsnio 8 dalyje, kuri nurodo, kad **įmonės nemokumas** – įmonės būseną, kai ji neatsiskaito su kreditoriumi (kreditoriais) praėjus trims mėnesiams po termino, nustatyto įstatymų, kitų teisės aktų, taip pat kreditoriaus ir įmonės sutartyse įmonės įsipareigojimams įvykdyti, arba praėjus tokiam pat terminui po kreditoriaus (kreditorių) reikalavimo įvykdyti įsipareigojimus, jeigu sutartyse terminas nebuvo nustatytas, ir pradelsti įmonės įsipareigojimai (skolos) viršija pusę į jos balansą įrašyto turto vertės. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo) nėra atleidžiamas nuo baudos mokėjimo. Lietuvos vyriausias administracinis teismas 2002 m. balandžio mėn. 25 d. (administracinė byla Nr. A⁶-386-02) nutartyje konstatavo, jog tokių aplinkybių kaip, negalėjimas sumokėti mokesčių todėl, kad valstybės finansuojamos įmonės neatsiskaitė ar atsiskaitė ne laiku už pateiktus darbus, paslaugas ar pateiktą produkciją, atleidimui nuo mokesčių įstatymų pažeidimų taikyti negalima, kadangi atsižvelgiant į ekonominę ir socialinę padėtį šalyje, nepakankamą valstybinių įstaigų ir organizacijų finansavimą, negalima teigti, jog jų mokesčių mokėtojas (mokesčius išskaičiuojantis asmuo) nenumatė ar negalėjo numatyti, bet kokiu atveju mokesčių mokėtojas (mokesčius išskaičiuojantis asmuo) sudarydamas sandorius su valstybės finansuojamomis įstaigomis, kaip civilinių teisinių santykių subjektais numatyti šių sutarčių užtikrinimo priemonės. Atkreipiamas dėmesys, jog įrodyti šio pagrindo egzistavimą yra sudėtinga, jau vien todėl, kad reikia įrodyti dviejų aplinkybių egzistavimą, kita vertus tokios minėtos aplinkybės, kurių mokesčių mokėtojas nenumatė ir negalėjo numatyti pasitaiko gana retai mokesčių teisėje.

3. Kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala valstybei. Tokia įstatymus pažeidžianti veika gali būti padaroma, pavyzdžiui, per klaidą deklaruojant per didelę grąžintino PVM sumą, kuri realiai iš biudžeto mokesčių mokėtojui nebuvo grąžinta ar įskaityta mokesčiai nepriemokai padengti, tokiu atveju reali žala valstybės biudžetui nėra padaroma. Ar bus taikomas šis atleidimo nuo

²⁶ Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas, Žin., 2001, Nr. 31-1010.

baudos pagrindas, kai mokesčių mokėtojas laiku nesumokės mokesčių, ko pasekoje valstybė negaus tam tikros pinigų sumos, jeigu mokesčių mokėtojas už praeitą mokestinį laikotarpį turėjo permoką? Remiantis LR biudžeto sandaros įstatymu²⁷, matome, kad lėšos surenkamos mokesčių pagalba yra pagrindas formuojant kiekvienų metų valstybės biudžetą. MAĮ nustatyta, jog mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti. Jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, MAĮ gana detalai reglamentuoja mokestinės permokos įskaitymą mokesčių mokėtojui, pirmiausia 87 straipsnis nurodo, kad mokestinė permoka gali būti įskaityta, jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per einamuosius ir prieš juos einančius penkerius kalendorinius metus, – skaičiuojama atgal nuo įskaitymo dienos, o kai yra mokesčių mokėtojo prašymas, – skaičiuojama atgal nuo šio prašymo pateikimo dienos, tačiau jei iki prašymo pateikimo mokesčių mokėtojas atlieka veiksmą, liudijantį tai, kad jis žino apie mokesčio permokos buvimą, minėtas terminas skaičiuojamas nuo to veiksmo atlikimo dienos. VMI prie FM viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakyme Nr. VA-186 „Dėl mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)“ pasakyta, kad mokesčių mokėtojas turi pateikti FR0781 formą bei reikiamas atvejais, kitus dokumentus, pagrindžiančius mokestinę permoką. Ši forma neteikiama, kad atitinkamas mokesčių įstatymas nustato kitokią prašymo formą. Taip pat svarbu pabrėžti, kad MAĮ yra išskirta, kad tam tikrų mokesčių permokas galima įskaityti tik to paties mokesčio nepriemokoms dengti, tai yra mokestį išskaičiuojančio asmens permokėtos gyventojų pajamų mokesčio sumos gali būti įskaitomos tik gyventojų pajamų mokesčiui bei su juo susijusioms sumoms padengti ir tik tuo atveju, jeigu jos nesusidarė dėl per daug išskaityto pajamų mokesčio, taip pat valstybinio socialinio draudimo įmokų permoka negali būti įskaitoma kitų mokesčių nepriemokai padengti, o kitų mokesčių permoka negali būti įskaitoma valstybinio socialinio draudimo įmokų nepriemokai padengti. Be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo mokesčio permoka (skirtumu) gali būti įskaitoma Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Lietuvos Respublikos muitinės administruojamų mokesčių mokestinėms nepriemokoms padengti. Mokesčių mokėtojui turint mokestinę permoką (100 LT) ir tuo pačiu mokestinę nepriemoką (100 LT), dėl kurios mokesčio mokėtojo patikrinimo metu gali būti paskirta bauda, negalima teigti, jog biudžetui buvo padaryta žala, tačiau nebuvo įvykdytos sąlygos, kurios sudarytų galimybę mokestinę permoką panaudoti mokestinei nepriemokai dengti. Todėl diskutuotinas klausimas, ar galima tai pavadinti žalos biudžetui nepadarymu? Kita

²⁷ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, Žin. 1990, Nr. 24-596.

vertus, mokesčių mokėtojui taip sudaroma galimybė manipuliuoti, nes vieną mokestinį laikotarpį, mokesčių mokėtojas gali specialiai sumokėti mokesčio daugiau, o kitą mažiau, toks piktnaudžiavimas gali būti pastebimas pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavime ir sumokėjime. Vienas iš specialių atleidimo nuo delspinigių pagrindų yra atleidimas nuo delspinigių, jeigu delspinigiai buvo apskaičiuoti nuo vieno mokesčio nepriemokos, bet už tą patį laikotarpį mokesčių mokėtojas turėjo to paties ar kito mokesčio permoką, ir MAĮ 87 straipsnis nedraudžia įskaityti nurodytas sumas. Teismų praktikoje buvo byla, kada pirmosios instancijos teismas, „pareiškėjui už 2003 m. turėjo būti grąžinta mokesčio permoka, kuri iš esmės padengia žalą, kurią laiku nesumokėdamas mokesčių biudžetui galėjo padaryti pareiškėjas.“ Vėliau byla išnagrinėjus aukščiausia instancija, LR Vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. vasario mėn. 09 d. nutarime (Administracinė byla Nr. A¹⁵-141-2005) pasisakė, kad atleidžiant nuo delspinigių MAĮ 141 straipsnyje numatytais pagrindais, visuomet privalu atsižvelgti į delspinigių kaip mokestinės prievolės užtikrinimo tikslus. Šioje byloje nenustačius dėl mokesčių mokėtojo neteisėtos veikos atsiradusios realios žalos biudžetui, teisėjų kolegija sprendžia, kad pirmos instancijos teismas visiškai pagrįstai vadovaudamasis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu ir MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktu atleido pareiškėją nuo delspinigių. Kadangi nesant realios žalos biudžetui, nėra jokios prasmės taikyti pareiškėjo atžvilgiu delspinigius. Šio darbo dalyje „Delspinigių kaip ekonominės sankcijos problema“ aptarėme, jog delspinigių paskirtis kompensuoti valstybei patirtas išlaidas, todėl akivaizdu, jog turint permoką, valstybei nereikia papildomai skolintis lėšų iš kitų subjektų ir ji realiai nepatiria papildomų suvaržymų, t. y. žala valstybei neatsiranda bei mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės veikimas – nėra būtinas. Tuo tarpu bauda, kaip ekonominė sankcija, turi kitą paskirtį nubausti mokesčių mokėtoją, t. y. atlieka represinę funkciją, todėl toks atleidimo pagrindas šiuo nagrinėjamu atveju nėra visiškai pagrįstas. Mano nuomone šis atleidimo nuo baudų pagrindas apima MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 1 punktą ir šis punktas neturėtų būti atskirai išskirtas, kadangi nuostata, jog mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo skaičiuojamų, bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei už tą patį laikotarpį turėjo to paties ar kito mokesčio permoką ir MAĮ 87 straipsnis nedraudžia įskaityti nurodytų sumų, apima 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte išdėstytas pagrindas – kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.

4. Kai mokesčių mokėtojas mokesčių įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Neteisinga būtų reikalauti sumokėti paskirtas baudas tais atvejais, kai pats mokesčių administratorius, pateikdamas neteisingą nuomonę

mokesčių įstatymo nuostatų taikymo klausimais, suklaidina mokesčių mokėtoją, t.y. nukreipia neteisinga linkme ir tai įtakoja neteisingą mokestinės prievolės įvykdymą. Mokesčių administratorius savo nuomonę bei paaiškinimus mokesčių įstatymų taikymo klausimais gali pateikti apibendrintuose bei individualaus pobūdžio paaiškinimuose. Apibendrintuose mokesčio įstatymo paaiškinimuose²⁸, kurie turi būti suderinti su Finansų ministerija, komentuojamos visos mokesčių mokėtojams nesuprantamos normos, pateikiami pavyzdžiai, kiti aktualūs klausimai, susiję su mokesčių įstatymų nuostatų taikymu. MAĮ įtvirtinti du kreipimosi į mokesčių administratorių būdai – mokesčių mokėtojas gali kreiptis raštu arba žodžiu, prašydamas pateikti individualaus pobūdžio paaiškinimą - konsultaciją mokesčių mokėjimo klausimais²⁹. Ši įstatyme išdėstyta nuostata apima tik raštu išdėstytą mokesčių administratoriaus konsultaciją. Pažymėtina, kad muitinės santykiuose muitinės sprendimai dėl privalomos tarifinės informacijos ar privalomosios kilmės informacijos yra privaloma muitinei, tačiau tik santykiuose su informacijos turėtoju ir tik atliekant tarifinį prekių klasifikavimą ar nustatant prekių kilmę³⁰. Tačiau pripažinti, kad mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo galima tik tuo atveju, jei būtent šis paaiškinimas lėmė neteisingą mokesčio apskaičiavimą, tai yra esant priežastiniam ryšiui tarp mokesčio įstatymo pažeidimo ir apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo. Šiuo metu LR Seimui yra pateiktas LR mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 125 (1) ir 133 (1) straipsniais ir priedo pakeitimo įstatymo projektas (Nr. 6-1516Į (2)), kuriame siūloma šiuo metu galiojančio MAĮ 141 straipsnio 4 punktą išdėstyti tokia redakcija: „4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu arba telefonu, (kai centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta suteikta konsultacija ir yra galimybė nustatyti skambinusį asmenį – mokesčių mokėtoją (jo atstovą), pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.“ Šio straipsnio pakeitimas grindžiamas tuo, kad mokesčių mokėtojus konsultuoja kvalifikuoti mokesčių administratoriaus pareigūnai, kurių konsultacijos turėtų būti tikslios ir teisingos. Be to, konsultacija telefonu gali sukelti tam tikras teises pasekmes

²⁸ Apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas – su Finansų ministerija suderinta centrinio mokesčių administratoriaus arba kitos šiuo MAĮ įgalios institucijos pateikta nuomonė, kaip mokesčių administratorius ar minėta institucija supranta ir taiko mokesčio įstatymo nuostatas.

²⁹ Konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais – mokesčių administratoriaus individualaus pobūdžio paaiškinimas, skirtas konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais.

³⁰ 1992 10 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr.2913/92 nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą.

tik tuo atveju, jeigu buvo atitinkamai fiksuota (įrašyta), o mokesčių administratorius galėjo identifikuoti mokesčių mokėtoją, kuriam ši konsultacija buvo teikiama. Konsultacijoje dalyvavusių asmenų (mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus) identifikavimas ir konsultacijos turinio fiksavimas atitinkamose duomenų laikmenose įgalins išvengti galimų ginčų dėl pokalbio fakto ir (ar) turinio, o ginčui vis dėl to iškilus – operatyviai ir objektyviai jį išspręsti. Tačiau valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos nepritaria tokiai nuomonei ir 2007 m. sausio 05 d. pateikė savo poziciją šio pakeitimo atžvilgiu, kurioje pasisakė, kad mokesčių administratoriaus darbuotojo konsultacija telefonu negali būti laikoma oficialia mokesčių administratoriaus pozicija tam tikru mokestiniu klausimu. Konsultacija išreiškia tik vieno asmens, t. y. konsultuojančiojo nuomonę apie vienos ar kitos teisės normos prasmę, šios normos taikymo apimtį ar būdą ir yra konsultacinio, neprivalomo pobūdžio bei nesukelia besikonsultuojančiam asmeniui pareigos atitinkamai veikti. Konsultuojančio asmens išreikšta nuomonė gali nesutapti su teisės normos nustatytu reguliavimu dėl šio asmens klaidingo teisės akto supratimo ar nežinojimo. LR Konstitucijoje 7 str. 3 dalyje yra įtvirtinta bendroji norma, kad įstatymo nežinojimas neatleidžia nuo atsakomybės. Dėl šios priežasties Fondo valdyba mano, kad klaidinga konsultacija telefonu negali būti laikoma pagrindu atleisti mokesčių mokėtoją nuo bendros pareigos vykdyti įstatymą.³¹ Mano manymu, inicijuojamas MAĮ pakeitimas yra vertintinas teigiamai, kadangi mokesčių mokėtojų konsultavimas telefonu turėtų padėti mokesčių mokėtojams įvykdyti savo pareigas teisingai ir savarankiškai, todėl jeigu mokesčių administratorius neprisiims atsakomybės už telefonu teikiamas konsultacijas, tada iškilus klausimas kokia yra reikšmė šios teikiamos paslaugos, jeigu ją gavęs mokesčių mokėtojas nebus tikras dėl išaiškinimo tikrumo ir teisingumo. Ir nors ši konsultacija nėra nei oficiali, nei privaloma, tačiau savo esme ji turi padėti mokesčių mokėtojui pasielgti teisingai ir išsiaiškinti jam nesuprantamą įstatymo normą. MAĮ 12 straipsnio 3 dalyje pasakyta, kad mokesčių administratorius, šviesdamas ir konsultuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį. Todėl mokesčių mokėtojui pasirinkus siūlomą elgesio variantą, kuris neatitiks įstatyminio reglamentavimo, turėtų būti suteikta galimybė mokesčių mokėtoją atleisti nuo paskirtos baudos, kadangi atsižvelgus į rašytinius paaiškinimus mokesčių mokėtojais yra atleidžiami, o šiuo atveju, mokesčių administratorius pateikdamas tam tikrą išvadą telefonu yra saistomas to, kad pateikta konsultacija nenukryptų nuo mokesčių

³¹ LR Seimo Ekonomikos komiteto 2007 m. kovo 14 d. papildoma išvada „Dėl LR mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 125 (1) ir 133 (1) straipsniais ir priedo pakeitimo įstatymo projekto (XP-1900).

įstatymų komentaruose pateiktų paaiškinimų. Pažymėtina, kad kaip anksčiau ir buvo minėta, turi būti nustatyta galimybė identifikuoti šalis (tiek mokesčių mokėtoją, tiek mokesčių administratoriaus) ir užfiksuoti konsultaciją telefonu.

Kita gana svarbi problema dėl mokesčių administratoriaus teikiamų konsultacijų yra ta, kad paprastai mokesčių mokėtojas kreipdamasis į mokesčių administratorių pateikia konkretų klausimą, tačiau mokesčių administratoriaus atsakymas pateikiamas ne visada tikslus, nenurodoma ką tiksliai mokesčių mokėtojui daryti, tačiau pateikiama nuoroda į tam tikrą mokesčių įstatymų straipsnį/straipsnio punktą. Tokiu atveju, ar gali būti mokesčių mokėtojas tikras, kad pasirinkęs vieną ar kitą elgesio variantą pažeidimo atveju bus atleistas nuo paskirtos baudos? Mokesčių administratoriaus konsultacijos nėra privalomos, nors daugelyje šalių įtvirtintas jų privalomumas, galbūt todėl mokesčių administratorius nepateikia išsamių atsakymų į paklausimus ir nenurodo konkretaus teisiškai reikšmingo elgiasi varianto.

Atleidžiant mokesčių mokėtoją nuo baudų labai svarbu išsiaiškinti, ar jis mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs, ar kai mokestis, susijęs su paskirta bauda, priverstinai išieškotas arba mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumokėjimo terminas MAĮ 88 straipsnyje nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas vietos mokesčių administratoriaus sprendimu, kurio pagrindu sudaroma mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokestinės paskolos sutartis, nes tai lemia, ar mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudų. Šiuo metu siūlomame MAĮ straipsnių pakeitimo įstatyme³² yra numatyta 141 straipsnio 2 dalies papildymas nuostata, jog mokestis gali būti ir įskaitytas. Mokesčio ir su juo susijusių sumų atidėjimo arba išdėstymo tvarka nustatyta „Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklėse“, patvirtintose Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gegužės 21 d. įsakymu Nr. 1K-182 (Žin., 2004, Nr. 82-2965). Mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo paskirtų baudų mokėjimo patikrinimo akto tvirtinimo metu, centriniam mokesčių administratoriui nagrinėjant mokestinį ginčą arba mokesčių mokėtojui pateikus atskirą prašymą atleisti nuo baudų. Pažymėtina, jog nuo paskirtų baudų mokėjimo gali būti atleista ir mokesčių administratoriaus iniciatyva.

Atleidimo procedūra gana tiksliai reglamentuota, prašymas atleisti nuo baudų pateikiamas: mokesčių administratoriui, kuriam pagal kompetenciją pavesta atlikti mokestinį patikrinimą, – kai mokesčių mokėtojas prašo atleisti nuo baudų ir/ar delspinigių iki

³² LR mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 125 (1) ir 133 (1) straipsniais ir priedo pakeitimo įstatymo projektas (Nr. 6-1516Į (2))

patikrinimo rezultatų įforminimo patikrinimo aktu, taip pat, kuriam pagal kompetenciją pavesta tvirtinti mokestinio patikrinimo rezultatus, – kai mokesčių mokėtojas prašo atleisti nuo baudų ir/ar delspinigių po patikrinimo rezultatų įforminimo patikrinimo aktu; vietos mokesčių administratoriui, kurio aptarnaujamoje teritorijoje registruotas mokesčių mokėtojas, – kai pateikiamas atskiras prašymas, nevykstant ar pasibaigus mokestiniam patikrinimui (kai nepradėtas mokestinis ginčas) arba mokestinio ginčo nagrinėjimui (kai mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija priėmė mokesčių mokėtojui nepalankų galutinį sprendimą); centriniam mokesčių administratoriui, paduodant prašymą per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas skundžiamas, – kai mokesčių mokėtojas prašo atleisti nuo baudų ir/ar delspinigių mokestinio ginčo nagrinėjimo metu; taip pat, kuriam pagal kompetenciją pavesta aptarnauti didžiuosius mokesčių mokėtojus, paduodant prašymą per vietos mokesčių administratorių, kurio administruojamoje teritorijoje registruotas mokesčių mokėtojas, – kai pateikiamas atskiras prašymas, nevykstant ar pasibaigus mokestiniam patikrinimui (kai nepradėtas mokestinis ginčas) arba mokestinio ginčo nagrinėjimui (kai mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija priėmė mokesčių mokėtojui nepalankų galutinį sprendimą). Muitinės departamento prie FM direktoriaus 2004 m. gegužės mėn. 10 d. įsakyme Nr. 1B-484 „Dėl atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 79-2821, 2004, Nr. 128-4620, 2005, Nr. 17-568) nurodyta, jog prašymas dėl atleidimo nuo paskirtų baudų pateikiamas teritorinei muitinei, kuri priskaičiavo baudą. Taip pat nurodyta, jog kartu su prašymu dėl atleidimo nuo baudų mokesčių mokėtojas turi pateikti prašymą pagrindžiančius dokumentus ir įrodymus, kad mokesčio, susijusio su paskirtąja bauda, suma yra sumokėta (mokestis yra priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Jeigu bus priimtas Seime siūlomas MAĮ straipsnių pakeitimo įstatymas³³, ši nuostata ir kiti įsakymo punktai turės būti papildyta ir nuostata, jog mokesčio suma gali būti ir įskaityta.

„Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklėse“, patvirtintose VMI prie FM viršininko 2006 m. vasario mėn. 28 d. įsakymu Nr. VA-20 (Žin., 2006, Nr. 28-973) nustatyta, kad mokesčių mokėtojas nuo baudų atleidžiamas pateikus laisvos formos raštišką prašymą atleisti nuo paskirtos baudos. Mokesčių mokėtojas pageidaujantis, kad būtų atleistas nuo baudų patikrinimo akto tvirtinimo metu arba mokestinio ginčo metu, tokį prašymą gali išdėstyti pastabose dėl patikrinimo rezultatų ar skunde dėl mokestinio ginčo. Jeigu prašymas atleisti nuo baudų bus išdėstytas pastabose dėl patikrinimo akto rezultatų, tai jį mokesčių

³³ LR mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 125 (1) ir 133 (1) straipsniais ir priedo pakeitimo įstatymo projektas (Nr. 6-1516I (2))

mokėtojas turi pateikti per MAĮ 131 straipsnyje nustatytą rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto tvirtinimo pateikimo terminą, t. y. per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Jei prašymas atleisti nuo baudų išdėstytas skunde dėl mokestinio ginčo, tai jis turi būti pateiktas ne vėliau kaip per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia. Kitais atvejais, kai mokesčių mokėtojas savo pastabų dėl atleidimo nuo baudų neišdėsto pastabose dėl patikrinimo akto rezultatų ir nepateikiamas skundas, prašymas atleisti nuo baudų mokėjimo mokesčių administratoriui, kurio aptarnaujamoje teritorijoje asmuo įregistruotas, įteikiamas laisvos formos rašytiniame prašyme. Rašytinio prašymo forma turi atitikti tam tikrus raštvedybos reikalavimus, jame turi būti nurodyti tokie duomenys: juridinio asmens pavadinimas, identifikacinis numeris (kodas), buveinė arba vardas, pavardė ir asmens kodas, gyvenamosios vietos adresas, telefono, fakso numeriai, taip pat svarbu nurodyti ar yra įvykdyta nors viena iš sąlygų, nustatytų MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje. Tuo tarpu Muitinės departamento parengtose taisyklėse nurodyta, jog prašymas dėl atleidimo nuo baudos turi būti pateiktas per 20 dienų nuo sprendimo dėl baudos paskyrimo gavimo dienos. Gavęs prašymą teritorinės muitinės skyriaus, kuris parengė sprendimą dėl baudos skyrimo, pareigūnas, ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prašymo gavimo privalo kreiptis į Mokesčių administravimo skyrių dėl išvados pateikimo: ar sumokėti mokesčiai, susiję su paskirtąja bauda; arba ar mokesčiai priverstinai išieškoti; arba ar mokesčių sumokėjimo terminas atidėtas arba išdėstytas. Sprendimą atleisti nuo paskirtos baudos teritorinė muitinė gali priimti tik esant Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 punkte numatytiems pagrindams, kuriuos aptarėme anksčiau. Šiose taisyklėse nustatytas ir pagrindas kada mokesčių administratorius savo iniciatyva, nesant mokesčių mokėtojo prašymo, patikrinimo rezultatų tvirtinimo ar mokestinio ginčo nagrinėjimo metu atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų, kai yra Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nustatytas pagrindas.

Vienas svarbiausių uždavinių pateikiant prašymą atleisti nuo baudų – tiksliai aprašyti visas aplinkybes turėjusias įtakos mokestinės prievolės neįvykdymui ar netinkamam įvykdymui. Kadangi MAĮ įtvirtinta objektyvioji atsakomybė, mokesčių mokėtojui, praktiškai, vienam ant pečių gula įrodinėjimo pareiga ir jis pats turi pateikti kuo daugiau įrodymų, t. y. su atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių pagrindais susijusius faktinius duomenis ir įrodymus, patvirtinančius atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių pagrindus. Būtina atkreipti dėmesį, jog reikia neužmiršti nurodyti nuo kokio mokesčio baudų sumos prašo atleisti, bei nurodyti vieną iš MAĮ 141 straipsnio 1 punkte ir nurodytų atleidimo nuo baudų pagrindų. Jeigu prašymas bus pateikiamas mokestinio patikrinimo rezultatų tvirtinimo

metu, baudos dydžio nurodymas nėra būtinas, nes mokesčių mokėtojas dar gali būti tiksliai nesusipažinęs su pažeidimo padarymu. Tokį laisvos formos rašytinį atskirą prašymą mokesčių mokėtojas gali pateikti asmeniškai, atsiųsti paštu ar pateikti per teisės aktų nustatyta tvarka įgaliotą asmenį vietos mokesčių administratoriui pagal registravimosi mokesčių mokėtoju vietą. Pateikiant prašymą taip pat būtina įsidėmėti, kad kartu su juo turi būti pateikti prašymą pagrindžiantys dokumentai. Prašymo pateikimas sustabdo šių delspinigių ir baudų išieškojimo procedūras iki mokesčių administratoriaus atitinkamo sprendimo priėmimo dienos. Tačiau mokesčių administratorius kiekvienu išieškojimo procedūrų sustabdymo atveju turi spręsti klausimą dėl mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonių taikymo.

Sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ar delspinigių priėmimas aiškiai išdėstytas „Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklėse“, patvirtintose VMI prie FM viršininko 2006 m. vasario mėn. 28 d. įsakymu Nr. VA-20 (Žin., 2006, Nr. 28-973). Mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo įgaliotas asmuo, gavęs parengtą sprendimo projektą bei visus sprendimui priimti reikalingus dokumentus, priima sprendimą: atleisti nuo baudų ir/ar delspinigių arba neatleisti nuo baudų ir/ar delspinigių. Mokesčių administratorius sprendime turi nurodyti: sprendimo priėmimo pagrindą; nuo kokių mokesčių baudų ir/ar delspinigių ir jų sumų (dydžio) atleidžiamas/ neatleidžiamas; su atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių pagrindais susijusius faktinius duomenis ir įrodymus, pagal kuriuos buvo nustatyti atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių pagrindai; ar yra įvykdyta kuri nors iš MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje nustatytų sąlygų (nurodoma tais atvejais, kai sprendžiamas atleidimo nuo baudų klausimas); motyvus, dėl kurių nuspręsta neatleisti nuo baudų ir/ar delspinigių bei sprendimo apskundimo tvarką.

Ekonominės sankcijos baudos sumokamos, išieškomos MAĮ ir kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, baudų išieškojimo senaties terminas - kaip ir mokesčių ar kitų su juo susijusių sumų - 5 metai.

Priedas Nr. 1 „Mokesčių mokėtojų atsakomybės įtvirtinimas: baudos ir palūkanos už nevykdymą mokesčių įstatymų“

ŠALIS	PAŽEIDIMAS		
	Pajamų mokesčių deklaracijos užpildymo nustatytu laiku pažeidimas	Mokesčių mokėjimo nustatytu laiku pažeidimas	Tinkamo deklaravimo vykdymo pažeidimas
1) EBPO ³⁴ šalys			
Australija	Vienas baudos vienetas vėluojant 28 dienas; kiekvienas vienetas vertinamas 110 Australijos dolerių. Bauda didinama iki dviejų ir penkių vienetų, atitinkamai vidutiniams ir stambiems mokesčių mokėtojams	Skaičiuojami delspinigiai – vidutinis 90 dienų banko priimtų vekselių mėnesio pajamingumas, plus 7% (procentai nuo sumos su delspinigiais kasdien)	Baudos mokestis nuo 25% nuo mokėtinos mokesčių sumos (už neatidumą) iki 50-75% (už taisyklių nepaisymą arba sąmoningus veiksmus) plus delspinigiai.
Austrija	Bauda – iki 10% nuo mokėtinos mokesčių sumos.	Taikomas papildomas 2% apmokestinimas; po 3 mėnesių – papildomas 1%; po 6 mėnesių – papildomas 1%.	Dvigubo nesumokėtos sumos dydžio baudos.
Belgija	i) Mokesčių didinimas, jei nedeklaruotos pajamos viršija 620 eurų. Mokesčiai nedidunami, jei pažeidimas netyčinis. Mokesčių didinimas nuo 10% iki 200% nuo nesumokėtų mokesčių sumos, tačiau nesumokėtų mokesčių ir padidinto mokesčio suma negali viršyti nedeklaruotų pajamų; ii) Administracinės baudos nuo 50 iki 1250 eurų, tačiau taikoma retai, praktiškai tik tais atvejais, jei mokesčio padidinimas bus mažesnis už administracinę baudą.	7% palūkanų per metus (minimalus mokestis 5 eurai).	i) Mokesčių didinimas, jei nedeklaruotos pajamos viršija 620 eurų. Mokesčiai nedidunami, jei pažeidimas netyčinis. Mokesčių didinimas nuo 10% iki 200% nuo nesumokėtų mokesčių sumos, tačiau nesumokėtų mokesčių ir padidinto mokesčio suma negali viršyti nedeklaruotų pajamų; ii) Administracinės baudos nuo 50 iki 1250 eurų, tačiau taikoma retai, praktiškai tik tais atvejais, jei mokesčio padidinimas bus mažesnis už administracinę baudą.
Kanada	5% nuo nesumokėtos mokesčių sumos, plus papildomas 1% už kiekvieną uždelstą mėnesį.	Delspinigiai skaičiuojami pagal vidutinį 90 dienų Kanados Vyriausybės išdo vekselio pelningumą, plus 4%.	Iki 50% bauda priklausomai nuo pažeidimo rimtumo.
Čekijos	Bauda – iki 10% nuo	0,1 % delspinigiai už	0,1 % delspinigių per

³⁴ angl. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD.

Respublika	mokėtinos mokesčių sumos.	kiekvieną dieną (iki 500 dienų). Po to - 140% delspinigiai pagal Čekijos valstybinio banko nuolaidų tarifą.	dieną (iki 500 dienų). Po to - 140% delspinigiai pagal Čekijos valstybinio banko nuolaidų normą.
Danija	200 Danijos kronų bauda už kiekvieną uždelstą dieną, iki 5000 Danijos kronų.	0,6% delspinigiai per mėnesį	Rimtais mokesčių mokėjimo vengimo atvejais – bauda 100-200% nuo vengiamos mokėti mokesčių sumos ir (arba) laisvės atėmimo iki ketverių metų bausmė.
Suomija	Bauda iki 300 eurų.	Papildomas baudos mokestis 9,5% tarifu 2004-2006/1.	Už netyčines klaidas – bauda 150-300 eurų; 5-20% bauda nuo papildomų pajamų už taisyklių nepaisymą arba sąmoningus veiksmus, iki 800 eurų; pagal baudžiamąjį kodeksą bauda už mokesčių vengimą - laisvės atėmimo iki dvejų metų bausmė.
Prancūzija	Bauda - 10% nuo mokėtinos mokesčių sumos ir 0,75% delspinigių per mėnesį. Bauda gali būti didinama už ilgalaikį pažeidimą.	Bauda - 10% nuo mokėtinos mokesčių sumos ir 0,75% delspinigių per mėnesį.	Už netyčines klaidas – bauda - 0,75% delspinigių per mėnesį; Kitais atvejais, bauda 10-80% nuo mokėtinos mokesčių sumos. Sukčiavimo atveju - bauda iki 37500 eurų ir (arba) laisvės atėmimas iki penkerių metų; pakartotinai prasižengus – baudos didinamos. Teismas gali atimti vairuotojo pažymėjimą ir (arba) uždrausti užsiimti verslu iki 3 metų.
Vokietija	Bauda – iki 10% nuo mokėtinos mokesčių sumos, daugiausia - 25000 eurų, bauda netaikoma, jei pažeidimas pateisinamas.	Bauda - 1% delspinigiai per mėnesį.	Paprastai nėra baudų, išskyrus visiškai aplaidžiai arba tyčia neteisingai užpildžius (sukčiavimas – laisvės atėmimo iki penkerių metų bausmė). Administracinės baudos už aplaidumą (iki 50000 eurų).
Graikija	1,5% palūkanų per mėnesį nuo mokėtinos mokesčių sumos (iki 300% mokėtinos sumos). Jei nėra mokėtinos mokesčių sumos, bauda iki 888 eurų.	1,5% delspinigių per mėnesį nuo mokėtinos mokesčių sumos (iki 300% mokėtinos sumos).	3,0-3,5% delspinigių per mėnesį, iki 300%. Už sukčiavimą, jei nesumokėtų mokesčių suma viršija 30000 eurų – laisvės atėmimas vieneriems metams.

Vengrija	Bauda iki 200000 Vengrijos forintų.	Delspinigiai nustatomi dviguba nacionalinio pagrindinių palūkanų norma.	Bauda - 50% nuo mokėtinos sumos, plus delspinigiai (iki 3 metų).
Islandija	Bauda – iki 25% nuo mokėtinos mokesčių sumos.	Delspinigiai.	Baudos – iki 10% plus delspinigiai.
Airija	Papildomas mokestis: 5% nuo mokėtinos sumos (daugiausiai – 12695 eurai) kai vėluojama iki dviejų mėnesių ir 10% (daugiausiai – 63458 eurų) kai vėluojama daugiau negu du mėnesius.	0,0322% delspinigių per dieną.	Už sukčiavimą bauda – iki 200% nuo nesumokėtos sumos; už aplaidumą – bauda iki 100% nuo nesumokėtos sumos.
Italija		5% delspinigiai per metus; gali būti taikoma bauda iki 30% nuo mokėtinos sumos.	Bauda iki 240% priklausomai nuo pažeidimo rimtumo. Baudžiamojo pobūdžio nusikaltimų atvejais – įkalinimas nuo 6 mėnesių, iki šešerių metų.
Japonija	5% bauda už savanorišką užpildymą; 15% - atlikus mokesčių auditą.	Iki dviejų mėnesių nuo nustatytos mokesčių mokėjimo dienos - 7,3% delspinigių per metus arba oficiali nuolaidų norma praėjusių metų lapkričio 30 d. plus 4%, mokama mažesnioji suma. Po dviejų mėnesių nuo mokėjimo termino pasibaigimo dienos – 14,6% palūkanų per metus	Administracinės sankcijos – 10-40% priklausomai nuo pažeidimo rimtumo.
Korėja	2% nuo mokėtinos mokesčių sumos arba 0,07% nuo bendrųjų pajamų, mokama mažesnioji suma.	0,03% delspinigių per dieną.	Baudos mokestis – 10-30%, priklausomai nuo nepriskaičiuotos dalies dydžio.
Liuksemburgas	Bauda – iki 10% nuo mokėtinos mokesčių sumos.	0,06% delspinigių per metus; papildomi 10% gali būti skirti pakartotinai nesumokant laiku.	Bauda iki 40% nuo nesumokėtos sumos.
Meksika	Priklauso nuo infliacijos dydžio, papildomi mokesčiai plus bauda nuo 773.00 iki 15835.00 dolerių.	Priklauso nuo infliacijos dydžio, papildomi mokesčiai plus bauda 70-100% nuo nesumokėtos mokesčių sumos.	Priklauso nuo infliacijos dydžio, papildomi mokesčiai plus bauda 50-100% nuo nesumokėtos mokesčių sumos.
Nyderlandai	Praleidimas: didžiausia bauda – 1134 eurai Pažeidimas: didžiausia bauda - 100% nuo gražintinų mokesčių. Baudžiamasis nusikaltimas: didžiausia	Didžiausia bauda – 4537 eurai ir taikytina palūkanų norma priklausomai nuo gražintinų mokesčių sumos.	Pažeidimas: didžiausia bauda - 100% nuo gražintinos mokesčių sumos. Baudžiamasis nusikaltimas: didžiausia bauda 67000 eurų arba

	bauda – 16750 eurų arba jeigu gražintinų mokesčių suma didesnė – laisvės atėmimas iki ketverių metų.		jeigu gražintinų mokesčių suma didesnė – laisvės atėmimas iki šešerių metų.
Naujoji Zelandija	Bauda - 50-500 Naujosios Zelandijos dolerių, priklausomai nuo mokesčio mokėtojo grynujų pajamų.	Delspinigiai - 5% nuo mokėtinos mokesčių sumos, plus 2% nuo sumos su delspinigiais ir bauda už kiekvieną mėnesį.	Administracinės sankcijos nuo 20% (už neatidumą) iki 150% už mokesčių vengimą. Baudžiamojo pobūdžio nusikaltimai - bauda iki 50000 Naujosios Zelandijos dolerių arba laisvės atėmimas iki penkerių metų.
Norvegija	Bauda nuo 0,1 iki 2% nuo grynujų pajamų dydžio.	15% delspinigiai jei mokesčius nuo darbo užmokesčio nesumoka darbdavys; 12% - už mokesčius nuo kitų pajamų.	Administracinės sankcijos: papildomas mokestis iki 60% nuo mokėtinos mokesčių sumos; už baudžiamojo pobūdžio nusikaltimus – baudos ir (arba) laisvės atėmimas iki dviejų metų..
Lenkija	Bauda arba įkalinimas, arba abu.	200% dydžio bazinės palūkanų normos nuo užstatomų kreditų, kaip paskelbia Nacionalinis Lenkijos bankas. 2004 m. ši norma buvo 13,5%.	Bauda arba įkalinimas, arba abu.
Portugalija	4% kompensacinės palūkanos per metus. Bauda nuo 199 iki 2500 eurų.	1% kompensacinės palūkanos per metus	Administracinės sankcijos: bauda iki 15000 eurų už smulkius nusižengimus; didesnės baudos už kitus nusižengimus priklausomai nuo jų sunkumo (iki 25000 eurų). Už baudžiamojo pobūdžio nusikaltimus – bauda arba iki trejų metų laisvės atėmimas.
Slovakijos Respublika	Bauda 0,2-10% nuo deklaruotų pajamų iki 1 milijono Slovakijos kronų.	Netesybų palūkanos už vėlavimą lygios 4 bazinio kiekio dydžiams, kurį nustato Nacionalinis Slovakijos Bankas.	Už nusikaltimus – bauda arba iki 12 metų laisvės atėmimas.
Ispanija	Papildomas mokestis.	Delspinigiai (norma kinta kasmet) plus papildomas mokestis.	Mokestinė atsakomybė – 35 – 50 proc., nesumokėtos mokesčių sumos; Administracinės sankcijos: bauda lygi fiksuotam nepriskaičiuotam kiekiui; už mažesnius nusižengimus – 0-50%.

			rimtesnius – 50-100%, rimtus – 100-150%. Baudžiamojo pobūdžio nusikaltimai: teismo priteistos baudos gali sudaryti iki šešių kartų nesumokėtos sumos ir laisvės atėmimas iki ketverių metų.
Švedija	1000 Švedijos kronų bauda; toliau – 4000 Švedijos kronų bauda, jei neužpildoma po išsiųsto priminimo.	Kasdien skaičiuojamos palūkanos.	40% papildomas mokestis nuo nedeklaruotos pajamų sumos; sumažinama iki 20% jei atitinkamą informaciją mokesčių inspekcija turėjo.
Turkija		Delspinigiai - 4% per mėnesį.	Administracinė sankcija – iki 100% nuo trūkstamos sumos plus pusė uždelstos sumos papildomo mokesčio. Sukčiavimas – laisvės atėmimas nuo 6 mėnesių iki trejų metų.
Jungtinė Karalystė	PIT - 100 svarų sterlingų bauda už pavėluotą užpildymą; papildoma bauda – 100 svarų sterlingų jei vėluojama dar šešis mėnesius; toliau – bauda lygi 100% mokėtinos mokesčių sumos jei neužpildoma vienerius metus; galimos tolesnės baudos.	Įvairių normų palūkanos už visus mokesčių vėlavimus. Papildomas 5% mokestis mokamas už nesumokėtus mokesčius praėjus 28 dienoms nuo nustatytos datos; dar 5% papildomas mokestis – jei nesumokama po 6 mėnesių.	Papildomas mokestis - iki 100% mokėtinų mokesčių sumos priklausomai nuo nusižengimo rimtumo.
Jungtinės Amerikos Valstijos	5% bauda už kiekvieną mėnesį (arba mėnesio dalį) per kurį vėluojama užpildyti pajamų deklaraciją; iki 25% palūkanų nuo mokesčių grąžinimo datos arba pratęstos datos.	1/2% nuo nesumokėtos mokesčių sumos; už kiekvieną nesumokėtą mėnesį (arba mėnesio dalį) - 25%. Norma auga iki 1% per mėnesį jei mokesčiai nesumokami ir mažinami iki 1/4% jei mokesčių mokėtojas sudaro mokėjimo sutartį ir mokesčius sumoka laiku. Bauda už deklaracijos neužpildymą mažinama nesumokėtų mokesčių baudos dydžiu.	Baudų dydis nuo 20% iki 75% priklausomai nuo nusižengimo rimtumo. Palūkanos nuo mokėtinos baudos auga nuo mokėtinos datos arba pratęstos datos. Palūkanos už trūkstamus mokesčius pradedamos skaičiuoti nuo mokėtinos datos nepriklausomai nuo pratęsimų. Palūkanos už neprimokėtus mokesčius skaičiuojamos kartu su baudos palūkanomis. Palūkanos nuo baudos pradedamos skaičiuoti nuo pranešimo dienos ir baudos pareikalavimo arba įvertinimo dienos. Palūkanos už neprimokėjimą priklauso

			nuo gražinamų mokesčių pobūdžio. Asmeniniam pajamų mokesčių gražinimui esamos palūkanos - 7% (su kasdien skaičiuojamasis procentais nuo sumos su delspinigiais), įmonėms - 9%.
2. Parinktos ne EBPO šalys			
Argentina	Bauda – 200 Argentinos pesų fiziniams asmenims ir 400 Argentinos pesų juridiniams asmenims.	1,5% kompensacinės palūkanos per mėnesį skaičiuojamos nuo mokėjimo termino pasibaigimo dienos; papildomos 2,5% baudos palūkanos per mėnesį nuo teismo nutarties įsigaliojimo datos.	50-100% nuo nesumokėtos mokesčių sumos.
Čilė	Bauda –10% nuo mokėtinos mokesčių sumos, plus papildomi 2% delspinigių už kiekvieną pavėluotą mėnesį praėjus 6 mėnesiams.	Bauda –10% nuo mokėtinos mokesčių sumos, plus papildomi 2% delspinigių už kiekvieną pavėluotą mėnesį praėjus 6 mėnesiams. Bendras palūkanų kiekis negali viršyti 30%. Jei mokesčių vėlavimas nustatomas po mokesčių inspekcijos audito, ankstesnės nustatytos ribos keliamos atitinkamai iki 20% ir 60%.	Bauda nuo 5-20% nuo nesumokėtos mokesčių sumos. Sukčiavimo atvejais - ankstesnės nustatytos ribos keliamos atitinkamai iki 50% ir 300%, plus baudžiamoji atsakomybė.
Kinija	Bauda iki 10000 Kinijos juanių.	Delspinigiai – 0,05% per dieną.	50-500% nuo nesumokėtos sumos. Gali būti taikomas ir įkalinimas.
Kipras	30 svarų sterlingų bauda už nusižengimą; 5% bauda už 30 dienų vėlavimą; 9% palūkanų per metus nuo mokėjimo termino pasibaigimo dienos.	9% palūkanos per metus nuo mokėjimo termino pasibaigimo dienos, 5% bauda už 30 dienų vėlavimą.	10% papildomas mokestis kai deklaruotos pajamos $\frac{3}{4}$ mažesnės negu galutinės deklaruotinos pajamos.
Estija	50000 Estijos kronų bauda gali būti skiriama įmonėms.	0,06% palūkanos per dieną iki kol bus sumokėta.	50000 Estijos kronų bauda gali būti skiriama įmonėms
Indija		1,25% palūkanos per mėnesį	
Latvija	15 dienų vėlavimas – 0,1% deklaruotinos sumos (aukščiausia riba); 16-30 dienų – 0,5% ir virš 30 dienų – 1,0% deklaruotinos sumos.	Palūkanos pagal Latvijos banko nustatytą normą atitinkamam prievolės nevykdymo laikotarpiui. Papildomas mokestis - 0,05%.	Bauda – iki 100% nuo mokėtinos sumos.

Lietuva	Delspinigiai mokami kiekvieną dieną iki nesumokėtos mokesčių sumos dydžio, palūkanų normą nustato Finansų ministerija (2007 m. antro ketvirčio – 0,04).	Delspinigiai mokami kiekvieną dieną iki nesumokėtos mokesčių sumos dydžio, palūkanų normą nustato Finansų ministerija(2007 m. antro ketvirčio – 0,04).	Bauda – nuo 10 iki 50% nuo mokėtinos sumos. Tikslus baudos dydis priklauso nuo mokesčių mokėtojo pažeidimo pobūdžio.
Malta	Nustatyta suma fiziniams asmenims (5 Maltos liros) ir fiziniams asmenims (20 Maltos lirų) užpildžius per 6 mėnesius nuo termino pasibaigimo dienos, toliau - 1% per mėnesį; nustatyti maksimalūs dydžiai.	Delspinigiai - 1% per mėnesį.	1% per mėnesį nuo nedeklaruotų pajamų; nustatyti maksimalūs dydžiai.
Rusija	Bauda - 5% nuo mokėtinų mokesčių sumos per mėnesį nuo termino pasibaigimo dienos; iki 30% - po 180 dienų nuo termino pasibaigimo dienos; 30% nuo mokėtinų mokesčių sumos didinama 10% nuo mokėtinų mokesčių sumos per mėnesį pradedant 181 diena.	1/300 Rusijos Centrinio banko refinansavimo palūkanų norma per dieną	Bauda - 20% nuo nepriskaičiuotos sumos (40% - jei nepriskaičiavimas tyčinis).
Singapūras/1	1000 dolerių neviršijanti bauda; nesumokėjus - laivės atėmimas ne ilgiau kaip 6 mėnesiams.	5% nuo mokėtinos mokesčių sumos; toliau - 1% nuo mokėtinos mokesčių sumos už kiekvieną mėnesį, daugiausia - 12%.	Bausmės priklauso nuo nusižengimo pobūdžio. Didžiausia bausmė už tyčinį mokesčių vengimą - bauda 300% nepriskaičiuotų mokesčių, bauda neviršijanti 10 000 dolerių, įkalinimas, neviršijantis trejų metų.
Slovėnija	Bauda fiziniams asmenims 208.6 eurai; jei deklaracija visai nepildyta, bauda fiziniams asmenims nuo 417.3 eurų iki 1251.8 eurų; bauda juridiniams asmenims ir asmenims užsiimantiems individualia veikla – nuo 1669 eurų iki 25037.5 eurų, jei neužpildo PVM deklaracijų laiku bauda nuo 1251.8 eurų iki 41729.3 eurų.	Bauda juridiniams asmenims ir asmenims užsiimantiems individualia veikla – nuo 1669 eurų iki 25037.5 eurų, jei nesumoka PVM laiku - bauda nuo 2086.5 eurų iki 125187.8 eurų.	Bauda fiziniams asmenims nuo 4173 eurų iki 1251.8 eurų. Bauda juridiniams asmenims ir asmenims užsiimantiems individualia veikla – nuo 1669 eurų iki 25037.5 eurų, jei nesumoka PVM arba sumoka neteisingai - bauda nuo 2086.5 eurų iki 125187.8 eurų.
Pietų Afrika	Pirmas nusižengimas – 300 randų, antras nusižengimas – 600 randų; pakartotinis	Finansų ministerijos periodiškai nustatomos palūkanos už skolą Vyriausybei.	Bausmės priklauso nuo neprimokėjimo pobūdžio. Administracinės baudos – iki 200% už mokesčių

	nusižengimas – 900 randų.		vengimą be lengvinančių aplinkybių; baudžiamoji atsakomybė už mokesčių vengimą – bauda ir (arba) laisvės atėmimas iki penkerių metų.
--	------------------------------	--	---

Šaltiniai: IBDF, valstybių pajamų administravimo pareigūnai, šalių audito praktikos santrauka, kurią paruošė Nyderlandų mokesčių ir muitų administracija.

/1. Suomija – po 2006 m. birželio bus naujos baudų normos, kurias nustatys Nacionalinis centrinis bankas;

Singapūras – baudos susiję su pajamų mokesčiu.

IŠVADOS

1. Mokesčių surinkimas į valstybės/ savivaldybių biudžetus bei tikslinius fondus yra vienas svarbiausių valstybės tikslų. Todėl mokesčių įstatymų reglamentavimas turi būti tobulinamas, siekiama kuo greičiau apmokestinimo mechanizmą, bei patį mokesčių administravimą priartinti ES teisės aktų reikalavimams ir ES nusistovėjusiai praktikai. Patobulinus bei pakeitus LR Mokesčių administravimo įstatymą turi būti tobulinamos ir atitinkamos nuostatos kituose mokesčių įstatymuose.
2. Mokesčių įstatymuose įtvirtintas baudos dydis turi atitikti teisėtus, visuotinai pripažintus tikslus, turi būti išlaikyta aiški pusiausvyra tarp teisės pažeidimo ir už jį numatytos poveikio priemonės – baudos. Visada reikia patikrinti, ar bauda pagrįstai suvaržo nuosavybės teises, remiasi atsakomybės proporcingumo padaryto teisės pažeidimo sunkumui principu. Proporcingumo principas taikomas ne tik baudą skiriančiai institucijai, bet ir įstatymų leidžiamajai valdžiai, kuri įpareigojama išlaikyti tinkamą siekiamų tikslų ir priemonių, kurias ji gali panaudoti tiems tikslams pasiekti, proporcingumą. LR Valstybinio socialinio draudimo įstatyme nustatytas baudos dydis turėtų būti pakeistas atsižvelgiant į anksčiau išdėstytus principus.
3. Būtų tikslinga sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes, į kurias atsižvelgiama skiriant baudą, labiau formalizuoti ir sieti su padarytu mokesčių įstatymų pažeidimu, o ne su mokesčio mokėtojo elgesiu, nes tai subjektyvus kriterijus, galintis įtakoti mokesčio mokėtojo norą kyšininkauti, meluoti ir pan., vien tam, kad būtų sumažinta oficiali bauda. Tokie kriterijai galėtų būti pažeidimų padarymų pakartotinumai, jų padarymo dažnumas ir kiti objektyvūs kriterijai.
4. Nors MAĮ įtvirtinus 67 str., mėginta padalinti įrodinėjimo pusiausvyrą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, tačiau iš atliktos analizės matome, jog MAĮ įtvirtina, bei teismų praktika laikosi mokesčių įstatymo pažeidimo subjektyviosios pusės elemento – kaltės nenustatinėjimo principo, manau, jog tai neatitinka pagrindinių aukščiausią galią turinčiame akte – LR Konstitucijoje įtvirtintų teisinės valstybės, teisingumo principų, bei svarbiausia - prieštarauja nekaltumo prezumpcijai.
5. MAĮ 139 straipsnio 2 dalyje reikėtų nustatyti, kad baudos mokesčių mokėtojui netaikomos ne tik jeigu mokesčių mokėtojas iki pavedimo patikrinti jį išrašymo dienos pateikė patikslintą deklaraciją ar, aiškinant šią teisę normą plečiamai, patikslino apskaitą, bet ir kai iki pavedimo išrašymo dienos trūkstamą mokesčio sumą sumokėjo, kaip tai numatyta LR valstybinio socialinio draudimo įstatyme.

6. Vienas iš MAĮ įtvirtintų atleidimo nuo baudų pagrindų yra kai mokesčių mokėtojas mokesčių įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Šį pagrindą reikėtų papildyti, kad konsultacija gali būti pateikta ne tik raštu, bet ir žodžiu. Pažymėtina, kad turi būti nustatyta galimybė identifikuoti šalis (tiek mokesčių mokėtoją, tiek mokesčių administratoriaus) ir užfiksuoti konsultaciją telefonu.

7. Šiuo metu MAĮ įtvirtintas baudos dydis 10 – 50 proc. nesumokėtos mokesčių sumos. Fiziniais asmenims kaip mažiausias baudos dydis 10 procentų nesumokėtos mokesčių sumos yra vertintinas teigiamai, tačiau juridiniams, tai gana maža bauda. Juridiniai asmenys turėtų prisiimti didesnę atsakomybę, kadangi veikia verslo rizikos sąlygomis, gauna pelną bei privalo laiku ir sąžiningai vykdyti savo pareigas valstybei, todėl būtų teisinga diferencijuoti baudos dydžių ribas mokesčių įstatymuose, arba nagrinėjama apatinę skiriamos baudos dydžio ribą pakelti iki 20 procentų nesumokėtos mokesčių sumos, nes tokiu atveju būtų pasiektas didesnis teisingumas.

SANTRAUKA

Lietuvos valstybė suinteresuota tobulinti mokesčių sistemą, garantuoti stabilias biudžeto pajamas, užtikrinti teisingą mokesčių mokėtojų apmokestinimą ir sąžiningą konkurenciją. Valstybė siekia gerinti patį apmokestinimo mechanizmą bei tobulinti mokesčių administravimą, kad mokesčių našta nebūtų per sunki ir, kad bendradarbiaujant mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui būtų kuo efektyviau surenkami privalomi mokėjimai į valstybės biudžetą (fondus). Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą – mokesčių ir kitų įstatymų nustatytų valstybinės prievartos priemonių taikymas mokesčių įstatymų pažeidėjams siekiant nubausti juos ir pašalinti atsiradusias neigiamas pasekmes.

Šiame darbe apžvelgtos ekonominės sankcijos – jų reglamentavimas mokesčių įstatymuose, taikomi principai bei ištirti šios sankcijos atsiradimo, skyrimo pagrindai, atitinkamo dydžio nustatymas, atleidimo nuo baudų pagrindai ir kiti svarbūs klausimai, turintys reikšmės visapusiškai įstatyminio baudos įtvirtinimo analizei. Pagrindiniai norminiai teisės aktai aptariami ir nagrinėjami darbe – LR mokesčių administravimo įstatymas bei kiti mokesčių įstatymai, poįstatyminiai teisės aktai ir teismų praktika. Taip pat darbe buvo nagrinėjamas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) atliktas mokesčių administravimo tyrimas („Tax administration survey 2006“), kurį atliekant paaiškėjo, kad įvairių šalių mokesčių sistemos turi daugybę skirtumų, kurie turi tiesioginės įtakos mokesčių sistemų administravimui ir, galimas daiktas, jų veiksmingumui bei efektyvumui, o ypatingai dėmesys buvo atkreipiamas į už mokesčių įstatymų pažeidimus taikomą atsakomybę, t.y. atskirose valstybėse nustatytus ekonominių sankcijų - baudų dydžius. Atlikta lyginamoji analizė su kitose valstybėse įtvirtintomis atsakomybės priemonėmis – baudomis. Taip pat aptartos sankcijų sampratos teorijos, delspinigių kaip ekonominės sankcijos problema. Darbe nagrinėjamas ir mokesčių įstatymų pažeidimo subjektyviosios pusės elementas - kaltė, kadangi teisės teorijoje nėra vieningos nuomonės. Atkreipiamas dėmesys ir į lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes, nustatant baudos dydį, bei pateikiami siūlymai, kaip patobulinti dabartiniuose mokesčių įstatymuose įtvirtintą nuostatą. Analizuojami atleidimo nuo mokesčių atsakomybės galimybės ir atleidimo nuo baudų pagrindai, bei procedūros, kurias mokesčių mokėtojas turi atlikti, kad būtų atleistas nuo ekonominių sankcijų.

SUMMARY

An Economical Sanctions for the Breach of Tax Law

The State of Lithuania is interested in the development of the tax system, in guaranteeing stable budget revenues, adequate taxation of the taxpayers and fair competition. The State aims at improving the taxation mechanism as such and enhancing tax administration to relieve the excessive tax burden and to ensure maximum efficiency of the collection of mandatory payments into the State Budget (funds) through cooperation between the taxpayer and tax administrator. Legal liability for the violations of tax laws is related with the imposition of the state coercive measures established by virtue of tax laws and other legislation on law breakers with a view to punishing them and eliminating the resulting adverse effects.

The present Paper deals with economic sanctions – their regulation by tax laws, also with the applicable principles, elaborates on the origin of this sanction, the grounds of its imposition, establishment of the extent of this sanction, the grounds for the exemption from it and other important issues that are relevant to full analysis of the enforcement of the statutory sanction. The principal regulatory legal acts discussed and analysed in this Paper are the Republic of Lithuania Law on Tax Administration and other tax laws, secondary legislation and the case-law. Additionally, the Paper contains the analysis of the “Tax Administration Survey 2006” conducted by the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), which has revealed that tax systems of different countries have numerous differences which directly affect the administration of tax systems and, possibly, their effectiveness and efficiency, paying particular attention to the liability for the violation of tax laws, i.e. amounts of economic sanctions – fines established in the individual states. The comparative analysis with liability measures – sanctions established in other states has been carried out. The present Paper also discusses the issue of the sanction conception theory and of late charges used as the economic sanction. Additionally, the element of the subjective side of the violation of tax laws – the fault is dealt with, because the law theory does not provide for the consensus on this matter. The impact of mitigating and aggravating circumstances on the establishment of the fine amount is taken into consideration, giving proposals as to the improvement of the provision enshrined in the existing tax laws. The Paper deals with the possibilities of discharge from tax liability, the grounds for exemption from fines as well as the procedures to be carried out by the taxpayer in order to be exempt from economic sanctions.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d., Lietuvos Respublikos Aukščiausios tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 33-104.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Žin. 2004, Nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas, Žin. 1999, Nr. 60-1945.
4. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Žin. 2002, Nr. XI-751.
5. Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, Žin. 1992, Nr. 30-929.
6. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, Žin. 1991, 17-447.
7. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas, Žin. 2000, 89-2741.
8. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Žin., 2000, Nr. 74-2262.
9. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas, Žin., 2001, Nr. 31-1010.
10. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, Žin. 1990, Nr. 24-596.
11. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. 73-3085.
12. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, Žin. 2001, Nr. 110-3992.
13. Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas, Žin. 1994, Nr. 99-1957.
14. Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas, Žin. 1995, Nr. 104-2322.
15. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas, Žin. 2000, Nr. 111-3569.
16. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, Žin. 2005, Nr. 76-2741.
17. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, Žin. 2006, Nr. 65-2382.
18. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, Žin. 1999, Nr. 47-1469.
19. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas, Žin. 2002, Nr. 123-5531.
20. Lietuvos Respublikos loterijų ir azartinių lošimų mokesčio įstatymas, Žin. 2001, 43-1496.
21. Lietuvos Respublikos kvotinio cukraus gamybos mokesčio ir papildomo cukraus gamybos mokesčio įstatymas, Žin. 2003, Nr. 104-4634.
22. Lietuvos Respublikos baltojo cukraus virškvočio mokesčio įstatymas, Žin. 2002, Nr. 15-552.

23. Lietuvos Respublikos cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinojo mokesčio įstatymas, Žin. 2006, Nr. 119-4544.
24. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise įstatymas, Žin. 2004, Nr. 117-4369.
25. Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas, Žin. 2005, Nr. 76-2739.
26. LR mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 125 (1) ir 133 (1) straipsniais ir priedo pakeitimo įstatymo projektas (Nr. 6-1516I (2)).
27. Muitinės departamento prie Finansų ministerijos direktoriaus 2004 m. gegužės mėn. 10 d. įsakymas Nr. 1B-484 „Dėl atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių patvirtinimo“. Žin., 2004, Nr. 79-2821, 2004, Nr. 128-4620, 2005, Nr. 17-568.
28. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 12 11 įsakymas Nr. 1K-405 “Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2007 m. pirmajam ketvirčiui”. Žin., 2006, Nr. 137-5251.
29. Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos 1992 m. birželio 25 d. nutarimas Nr. [I-2676](#) „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo“.
30. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2000-06-23 įsakymas [Nr. 131](#) „Dėl Baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus skyrimo ir delspinigių už mokesčio nesumokėjimą laiku skaičiavimo metodikos patvirtinimo“. Žin. 2000, Nr. 55-1634.
31. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-11-19 d. nutarimas Nr. 1797 „Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. Žin., 2002, Nr. 112-4492.
32. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006-02-28 d. įsakymas Nr. VA-20 „Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklės“ Žin., 2006, Nr. 28-973.
33. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-78 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymo Nr. VA-186 „Dėl mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)“ pakeitimo“. Žin., 2005, Nr. 75-2614.
34. Ustawa z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy, Dziennik Ustaw. 1999. Nr. 83, poz. 930.
35. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos 2007 m. kovo 28 d. viršininko įsakymas Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“. Žin., 2007, Nr. 38-1433.

Specialioji literatūra:

1. A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
2. E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
3. Čepienė, V. Meilūnas, P. Puzinauskas. Mokesčiai. – V., 1994.
4. V. Meilūnas, P. Puzinauskas. Mokesčiai: Teorija, vaidmuo, raida. – V.: TIC, 2003.
5. E. Mikelionis. Konstituciniai mokesčių teisės principai LR Konstitucinio teismo nutarimuose // Teisė. 46. 2003.
6. Stasys Šedbaras. Administracinė atsakomybė. Justitia. – Vilnius, 2005.
7. Linas Meškys. Juridinių asmenų atsakomybė: kaltės nustatymo problemos ir sprendimo būdai // JURISPRUDENCIJA. 2006 4(82), p.61-68.
8. Žvirblis A. Mokesčių žinynas. Vilnius, 1998.
9. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius, 2000.
10. Buckiūnienė O., Meilūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos Finansų sistema. - Vilnius, Teisinės informacijos centras, 2003.
11. Rimas J., Stačiokas R. Verslininkui apie mokesčius. Bendroji mokesčių ir apmokestinimo samprata, V. LII, 1998.
12. Rimas J., Stačiokas R. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. – Kaunas, 2003.
13. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. - Kaunas, 2003.
14. Baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius, 2000, Nr. 1.
15. Dauskurdas V. Kokią sankciją taikyti? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius, 2000, Nr.1.
16. Genevois Br. L'application pu principe de proportionalite aux amendes fiscales. Revue francaise de droit administratif, 1988.
17. Kelsen H. Pure Theory of Law.-Berkeley, Los Angeles, London, 1967.
18. Organisation for Economic Co-operation and Development „Tax Administration in OECD and Selected Non – OECD Countries: Comparative Information Series (2006)// http://www.oecd.org/LongAbstract/0,2546,en_2649_37427_38093383_119656_1_1_37427,00.html;
19. A. Paulauskas. Mokestinio patikrinimo problemos.// Teisė. 2005 (55), Vilnius.
20. Tarptautinių žodžių žodynas. Ketvirtas leidimas. Sudarytojai A. Bendorienė, V. Bogušienė, E. Dagyte (ir kt.). Vilnius: Alma littera, 2005.

21. A. Medelienė. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese// Teisė. 2004 (54).Vilnius.
22. Giedrė Lastauskienė. Teisės filosofija ir istorija// Jurisprudencija, 2003, t. 41 (33); 7-15.
23. LR Seimo Ekonomikos komiteto 2007 m. kovo 14 d. papildoma išvada „Dėl LR mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 125 (1) ir 133 (1) straipsniais ir priedo pakeitimo įstatymo projekto (XP-1900).

Praktinė medžiaga:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. Žin., 1997, Nr. 67-1696.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. Žin. 2000, Nr. 23-585.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. Žin. 2000, Nr. 105-3318.
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl palūkanų išleidžiant laisvai cirkuliuoti pagrindinius kompensacinius produktus mokėjimo“. Žin. 2006, Nr. 10-369.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario mėn. 09 d. byla Nr. A¹⁵-141/2005.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2001 m. gegužės mėn. 31 d. administracinė byla Nr. A⁷-453/2000.
7. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. lapkričio mėn. 11 d. administracinė byla Nr. A⁷-157-2003.

8. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. birželio mėn. 03 d. administracinė byla Nr. A⁷-178-2003.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. spalio mėn. 28 d. nutartis Nr. A⁵ – 1627/2005.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario mėn. 09 d. nutartis Nr. A¹⁵-141/2005.
11. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio mėn. 10 d. nutartis Nr. A7-690-04;
12. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio mėn. 11 d. nutartis Nr. A5-803/2004.
13. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. rugsėjo mėn. 15 d. nutartis Nr. A14-759-04.
14. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. liepos mėn. 16 d. nutartis Nr. A2-661-04.
15. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. liepos mėn. 01 d. sprendimas Nr. A7-607-04.
16. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. vasario mėn. 13 d. nutartis Nr. A² - 193 – 04.
17. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2000 m. gegužės mėn. 31 d. sprendimas Nr. A⁷-453/2000.
18. Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2002 m. balandžio mėn. 20 d. nutartis Nr. A⁶-386-02.

Interneto adresai:

www.vmi.lt

www.lrs.lt

<http://www.oecd.org>.

www.lvat.lt

<http://europa.eu.int>