

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Rimantės Stankutės,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų santykis (lietuvių kalba)

The relations between the rights and duties of the tax administrator and the taxpayer (anglų kalba)

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius

2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų santykis Lietuvos Respublikoje. Šių teisių ir pareigų santykis analizuojamas Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymais, poįstatyminiais aktais bei teismų praktika.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių mokėtojas, mokesčių administratorius, teisės ir pareigos, valstybinė mokesčių inspekcija.

This work analyses the relationship between the rights and duties of the tax administrator and the taxpayer in the Republic of Lithuania. The relationship between these rights and duties is analyzed by the tax laws of the Republic of Lithuania, by-laws and court practice.

Keywords: taxpayer, tax administrator, rights and duties, state tax inspectorate.

TURINYS

SANTRUMPOS.....	4
IŽANGA	5
1. VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA.....	7
2. MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS TEISĖS IR PAREIGOS	9
2.1. Mokesčių administratoriaus teisės.....	9
2.1.1. Mokesčių administratoriaus teisės susijusios su kontrolės veiksmais	9
2.1.2. Mokesčių administratoriaus teisės susijusios su mokestinėmis prievolėmis.....	17
2.2. Mokesčių administratoriaus pareigos	25
2.2.1. Mokesčių administratoriaus pareigos susiję su piniginėmis prievolėmis valstybei.....	25
2.2.2. Mokesčių administratoriaus pareigos susiję su mokesčių mokėtojo teisėmis	27
3. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖS IR PAREIGOS	31
3.1. Mokesčių mokėtojo teisės	31
3.1.1. Mokesčių mokėto teisės susiję su teise gauti informaciją	32
3.1.2. Mokesčių mokėto teisės susiję mokestinėmis procedūromis	32
3.1.3. Mokesčių mokėtojo teisės susiję su teisių užtikrinimu.....	34
3.2. Mokesčių mokėtojo pareigos.....	36
3.2.1 Mokesčių mokėtojo pareigos susiję su mokestinėmis prievolėmis	36
3.2.2 Mokesčių mokėtojo pareigos susiję su pareigos vykdymu mokesčių administratoriui	40
4. MOKESTINIS PATIKRINIMAS IR MOKESČIŲ MOKĖTOJO ATSAKOMYBĖ.....	44
4.1. Mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas.....	44
4.2. Mokesčių mokėtojo atsakomybė	48
IŠVADOS.....	51
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	52
SANTRAUKA.....	56

SANTRUMPOS

MAI - Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas

LVAT - Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

VMI - Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

BAD - bendrieji administraciniai dokumentai

PVM – pridėtinės vertės mokestis

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta prievolė mokėti mokesčius. Šią prievolę galime kildinti iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos, kadangi pilietis valstybėje turi teisių ir pareigų. Šios teisės ir pareigos tiesiogiai susiję su piliečiais, kurie turi pareigą valstybei – sąžiningai mokėti mokesčius. Mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius yra mokestinių teisinių santykių dalyvis. Galime teigti, kad mokesčių mokėtojas yra pagrindinis dalyvis mokestiniuose santykiuose. Tema yra aktuali, nes valstybei yra svarbu sudaryti sąlygas, kad mokesčių mokėjas galėtų tinkamai vykdyti pareigas, o mokesčių administratorius padėti.

Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratorius klausimas yra aktualus, siekiant, kad valstybė sparčiai ir efektyviai plėtotųsi. Jeigu šiuos dalyvius paliktumėm nuošalyje, tuomet valstybė negalėtų tikėtis sėkmingo vystymosi.

Darbo tikslas. Šiuo magistro darbu siekiama teoriniu ir praktiniu aspektu išanalizuoti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisių ir pareigų santykį Lietuvos Respublikoje.

Darbo uždaviniai. Magistro darbo tikslui pasiekti sprendžiami šie uždaviniai:

1. Išsiaiškinti Valstybinės mokesčių inspekcijos darbo svarbą.
2. Išanalizuoti mokesčių administratoriaus teisių ir pareigų visumą Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo ir teismų praktikos kontekste.
3. Išanalizuoti mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų visumą Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo ir teismų praktikos kontekste.
4. Išnagrinėti mokestinio patikrinimo subtilybes bei mokesčių mokėtojo atsakomybės svarbą. Pateikti išaiškinimą, kuo tai susiję su mokesčių mokėtoju ir mokesčių administratoriumi.

Objektas. Šio darbo objektas yra mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų santykis. Šiame darbe nebus analizuojama praktika bei įstatymai kitų šalių. Darbe pateikiama informacija yra susijusi su tik su Lietuvos Respublikos įstatymais bei teismų praktika.

Tyrimo metodai. Šiame darbe nagrinėjama mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų santykis. Objekto tyrimas atliktas taikant sisteminės analizės, aprašomąjį, lyginamąjį, apibendrinamąjį, lingvistinį bei teleologinį metodus.

1. Sisteminės analizės metodas taikomas aiškinant mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus teises ir pareigas reglamentuojančius teisės aktus, juos aprašant bei darant išvadas.
2. Aprašomasis metodas naudojamas siekiant pateikti kuo išsamesnę informaciją apie aprašomą dalyką.
3. Lyginamasis metodas naudojamas siekiant palyginti tam tikrus dalykus, tokius, kaip mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus teises bei pareigas. Palyginti jų svarbą tarpusavyje.
4. Apibendrinamasis metodas naudojamas siekiant apibendrinti informaciją, pateikti išvadas.
5. Lingvistinis metodas naudojamas, kai kurių žodžių aiškinimui, kad skaitant darbą būtų galima suprasti reikšmę
6. Teleologiniu metodu siekiama suprasti įstatymo leidėjo valią, teisės normų turinį.

Atliekant tyrimą, būtinas bendras metodų taikymas, kad būtų galima pateikti svarbią ir išsamią informaciją bei pasiekti išsikeltą darbo tikslą.

Darbo originalumas. Tiriant magistro darbo objektą daug dėmesio yra skiriama įstatymas bei teismų praktikai. Darbo naujumas yra svarbiausias aspektas šiame magistro darbe, kadangi prieš kelis metus buvo padaryti svarbūs pakeitimai mokesčių mokėjimo klausimais, todėl jie taip pat, bus analizuojami. Pasirinktas tyrimo objektas suteikia galimybę išsiaiškinti svarbiausius šios temos klausimus.

Svarbiausi šaltiniai. Šio magistro darbo klausimai analizuojami teoriniu bei praktiniu aspektais. Svarbiausi šaltiniai naudojami teoriniams aspektams yra straipsniai įstatymai bei pora vadovėlių. Praktiniai tyrimo aspektai analizuojami Lietuvos Respublikos įstatymais, poįstatyminiais aktais bei Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo praktika.

1. VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA

Mokesčius administruojančios institucijos yra Valstybinė mokesčių inspekcija bei Lietuvos Respublikos muitinė. Pridėtinės vertės mokestį, pelno mokestį, gyventojų pajamų mokestį, akcizus – administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija, o Lietuvos Respublikos muitinė administruoja muitus ir iš dalies pridėtinės vertės mokestį, taip pat akcizus, kiek tai jai yra pavesta pagal atskirus mokesčių įstatymus. Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais atvejais tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus dėl atskirų mokesčių atlieka Aplinkos ministerija (ar jos įgaliota institucija) ir Žemės ūkio ministerija (ar jos įgaliota institucija). Valstybinio socialinio draudimo įmokas administruoja Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir jos teritoriniai padaliniai, tačiau atskirus šių įmokų administravimo veiksmus taip pat atlieka ir Valstybinė mokesčių inspekcija.

Pagrindinė valstybės institucija, atsakinga už mokesčių, išskyrus muitus, administravimą Lietuvos Respublikoje yra Valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūrą sudaro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos – centrinis mokesčių administratorius, bei teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai (Mokesčių administravimo įstatymo 18 str.) (LVAT biuletenis Nr. 21, 2011, p. 575-578).

Valstybinė mokesčių inspekcija yra valstybės institucija prie Finansų ministerijos, finansuojama iš valstybės biudžeto ir kitų lėšų bei atskaitinga finansų ministrui. Ji administruoja visus Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje numatytus mokesčius, išskyrus muitus. Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro: 1) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos - centrinis mokesčių administratorius; 2) teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos - vietos mokesčių administratoriai. Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūra, jos darbo organizavimo principinės nuostatos, mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatyme. Visa tai detalizuota Valstybinės mokesčių inspekcijos sistemos sudėtinių dalių nuostatuose ir kituose teisės aktuose. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau - VMI) (centrinis mokesčių administratorius) - tai Valstybinei mokesčių inspekcijos sistemai vadovaujanti įstaiga, pavaldi ir atskaitinga Finansų ministerijai.

VMI nuostatuose yra surašyti svarbiausi šios įstaigos uždaviniai. Jie yra tokie: 1) įgyvendinti mokesčių administravimo politiką, nustatytus mokesčių administravimo

prioritetus, procedūras bei tvarką; 2) užtikrinti efektyvų teritorinių mokesčių inspekcijų darbą koordinuojant, kontroliuojant bei metodiškai joms vadovaujant; 3) padėti mokesčių mokėtojams bei mokesčius išskaičiuojantiems asmenims įgyvendinti savo teises ir pareigas (Navickas, 2007, p. 34).

Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro: 1) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – centrinis mokesčių administratorius; 2) teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai.

Pagrindiniai Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai yra: 1) padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas; 2) įgyvendinti mokesčių įstatymus; 3) užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti (MAĮ 18-19 str.).

VMI yra centrinis mokesčių administratorius. VMI užtikrina, kad į valstybės biudžetą būtų mokami mokesčiai bei padeda mokesčių mokėtojams tai padaryti. Žinoma, VMI nėra vienintelė įstaiga administruojanti mokesčius, bet ši biudžetinė įstaiga administruoja pagrindinius mokesčius.

2. MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS TEISĖS IR PAREIGOS

2.1. Mokesčių administratoriaus teisės

Mokesčių administratorius – už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje (Valstybė žinios, 2004). Taigi mokesčių administratorius yra atitinkama institucija, kurios pareigūnai savo kompetencijos ribose atlieka mokesčių administravimą. Mokesčių administravimo įstatyme yra parašyta, kad šio įstatymo 13 straipsnyje nurodytus mokesčius, išskyrus muitus, administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija (Navickas, 2007, p. 34).

Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu (pvz., žr. 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartį administracinėje byloje Nr. A11-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2003, p. 120–137; 2011 m. birželio 27 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą administracinėje byloje Nr. A556-336/2011). Tai, be kita ko, reiškia, jog mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, be šiame apibendrinime apžvelgtų mokesčių įstatymų aiškinimo ir taikymo principų, privalo laikytis ir Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo įtvirtintų viešojo administravimo principų, inter alia įstatymo, objektyvumo, proporcingumo (LVAT biuletenis Nr.21, 2011, p. 575). Vienas iš svarbiausių mokesčių administratoriaus uždavinių – užtikrinti mokesčių surinkimą į biudžetą laiku. (Juška, 2015, p. 116).

Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę, pagal Mokesčių administravimo įstatymą. Mokesčių administratoriaus teises siūlau suskirstyti į dvi dideles grupes, tokias kaip, teisės susijusios su kontrolės veiksmais, bei teisės susijusios su mokestinėmis prievolėmis.

2.1.1. Mokesčių administratoriaus teisės susijusios su kontrolės veiksmais

Teisės pagal Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnį, susijusios su kontrolės veiksmais:

1) gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų

duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens, įskaitant naudos gavėją, turta, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija;

2) šio Įstatymo nustatyta tvarka patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas;

3) laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus;

4) užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus; uždaryti teritoriją ar jos dalis;

5) paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus;

6) daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad būtų išvengta jų klastojimo;

10) atlikti pats arba pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterinių programų bei jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus;

11) įrengti skaitiklius bei matavimo prietaisus mokesčių mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose, kituose veiklai naudojamuose įrenginiuose;

12) kai kyla įtarimas, kad pažeidžiami teisės aktai, už kurių įgyvendinimą atsakingas mokesčių administratorius, centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta operatyvaus patikrinimo atlikimo tvarka stabdyti transporto priemones, jas tikrinti; sulaikyti ir tikrinti prekes bei jų dokumentus;

14) kreiptis į mokesčių mokėtoją, kitus fizinius ir juridinius asmenis (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) ir duoti nurodymus pašalinti aplinkybes ir sąlygas, trukdančias mokesčių administratoriui tinkamai atlikti savo funkcijas

19) nepažeisdamas įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus (MAĮ 33 straipsnis).

Šios teisės yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnyje. Kiekviena teisė yra glaudžiai susijusi su mokesčių mokėtoju, kadangi mokesčių administratorius vykdydamas savo teises ir pareigas neturi pažeisti mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų. Norint suprasti kiekvieną teisę, reikia aiškiai žinoti, kada šios teisės gali būti pažeistos.

Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas yra išnagrinėjęs labai daug bylų susijusių su netinkamai vykdomomis arba pažeistomis mokesčių administratoriaus teisėmis.

Mokesčių administratoriaus turi teisę gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens, įskaitant naudos gavėją, turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija. Kyla esminis klausimas, kada mokesčių administratorius turi teisę prašyti mokesčių administratoriaus pateikti šiuos, aukščiau išvardintus, duomenis mokesčių mokėtojo. Svarbu pabrėžti, tai kad tokioje situacijoje neturi būti pažeisti mokesčių mokėtojo interesai. Vyriausiasis administracinis teismas, aiškindamas šią įstatymų leidėjo nustatytą pareigą, yra pabrėžęs, jog tarp mokesčių administratoriaus naudojimosi savo teisėmis iš esmės turi būti tiesioginis ryšys su konkrečių jam pavestų funkcijų vykdymu. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A4-127/2007 buvo ginčijami vietos mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti duomenis apie turtą. Šis nurodymas buvo grindžiamas vien Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 1 punktu, mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) suteikiančiu teisę, atliekant jam pavestas funkcijas, „gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija“. Vertindama minėto nurodymo teisėtumą, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pirmiausia pažymėjo, jog tarp mokesčių administratoriaus teisių ir jam pavestų funkcijų turi būti tiesioginis ryšys, t. y. nustatytomis teisėmis turi būti naudojamosi pagrindai. Kadangi ginčo nurodymuose tebuvo nurodyta tik mokesčių administratoriaus teises nustatanti norma, nenurodant tokių teisių įgyvendinimo pagrindo (byloje nustatyta, kad ginčijami nurodymai nebuvo susiję su mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimu, mokesčių administratoriaus taip pat nepateikė jokių duomenų apie nurodymo būtinybę ir ryšį su konkrečiomis funkcijomis), teisėjų kolegija tokį mokesčių administratoriaus nurodymą pripažino nepagrįstu (2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-127/2007). Pažymėtina, jog aptariama mokesčių administratoriaus pareiga taip pat suponuoja jo pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojo atžvilgiu atliekamų veiksmų būtinumą (pvz., 2005 m. birželio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-685/2005) (LVAT biuletenis Nr. 21, p. 579)

Kita mokesčių administratoriaus teisė yra patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas. Patekimo į patalpas tvarka yra nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 122 straipsnyje. Jeigu mokesčių administratorius praneša, jog pavedimas atlikti patikrinimą išrašytas, ir pavedime nurodyta mokesčių administratoriaus pareigūno atvykimo diena, mokesčių administratoriaus pareigūnas, atliekantis mokesčių mokėtojo patikrinimą ir pateikęs tarnybinį pažymėjimą bei pavedimą atlikti patikrinimą, turi teisę visą patikrinimo atlikimo laikotarpį mokesčių mokėtojo darbo valandomis nekliudomai įeiti į mokesčių mokėtojo patalpas, teritoriją (tarp jų nuomojamas ar naudojamas panaudos teisinių santykių pagrindu), taip pat į mokesčių mokėtojo privačias patalpas ir teritoriją, jei jose vykdoma veikla. Į fizinio asmens gyvenamąsias patalpas mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę patekti tik tuo atveju, jei šis fizinis asmuo sutinka, jei įstatymai nenustato kitaip. Jei įstatymai nenustato kitaip, be išankstinio įspėjimo patekti į šio straipsnio 1 dalyje nurodytas mokesčių mokėtojo patalpas, išskyrus fizinio asmens gyvenamąsias patalpas, mokesčių administratorius turi teisę operatyvaus patikrinimo metu. Šiuo atveju įeiti į minėtas mokesčių mokėtojo patalpas mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę ir ne darbo valandomis, jei yra pagrįstų įtarimų, kad daromi teisės pažeidimai. (MAĮ 122 str. 1d.) Žinoma, mokesčių mokėtojas turi teisę atsisakyti įsileisti mokesčių administratoriaus pareigūną dėl Mokesčių administravimo įstatyme 122 straipsnyje 3 dalyje nurodytų priežasčių. Mokesčių administravimo įstatymas neįtvirtinta Konkurencijos tarybos teisė įeiti ir atlikti patikrinimo veiksmus ūkio subjekto patalpose. Tokią teisę įtvirtina tik Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 25 straipsnio 1 dalis ir šiam veiksmui yra būtinas teismo leidimas. Tai, kad Konkurencijos taryba privalo gauti teismo leidimą įeiti ir atlikti patikrinimo veiksmus ūkio subjekto naudojamose patalpose, Teisė reikalauti tam tikrų dokumentų bei juos kopijuoti nėra tapati teisei įeiti į ūkio subjekto patalpas. Dokumentų ar kitos medžiagos galima pareikalauti (ir taip sukurti pareigą ūkio subjektui juos pateikti) ir neįeinant į ūkio subjekto patalpas. Jei teisė reikalauti tam tikrų dokumentų bei juos kopijuoti būtų tapati teisei įeiti į ūkio subjekto patalpas, Konkurencijos įstatyme nereikėtų atskirai įtvirtinti tiek teisės įeiti į patalpas (Konkurencijos įstatymo 25 str. 1 d. 1 p.), tiek ir teisės peržiūrėti reikalingus dokumentus, gauti jų išrašus ir t. t. (Konkurencijos įstatymo 25 str. 1 d. 3 p.). Atitinkamai tiek Mokesčių administravimo įstatyme (33 str. 2 d.), tiek Maisto įstatyme (11 str. 5 d. 1 p.) yra numatyta ne tik teisė tikrinti dokumentus, bet ir aiškiai bei atskira nuostata įtvirtinta teisė įeiti į patalpas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. gruodžio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-393-520/2022).

Teisė laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui ir mokesčiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, įforminęs dokumentų poėmio aktą, turi teisę iš mokesčių mokėtojo laikinai paimti apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumui patikrinti ir mokesčiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus (MAĮ komentaras 33 str.). Paprastai dokumentai gali būti paimami ne ilgesniam nei 30 dienų terminui. Paimdamas dokumentus, mokesčių administratorius privalo surašyti nustatytos formos dokumentų poėmio aktą.

Teisė užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus bei uždaryti teritoriją ar jos dalis. Dažnai kyla klausimas dėlto, ar mokesčių administratorius šią teisę įgyvendina teisėtai. Šią teisę mokesčių administratorius gali įgyvendinti kontrolės procedūrų metu, savo individualiu pareigūno spaudu ar plombomis užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus ir tai įforminti plombavimo (antspaudavimo) aktu. Teismų praktikoje yra nemažai bylų susijusių su tai, ar mokesčių administratorius skiria įpareigojimą pateikti pateikti vertybinių popierių, parduotų ir perleistų užbiržiniais sandoriais, įsigijimo ir perleidimo dokumentus. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas byloje AS-143-338-11 atsakė į šį klausimą. Pareiškėjas kreipėsi į apygardos administracinį teismą dėl nurodymo panaikinimo. Pareiškėjui reikia pateikti vertybinių popierių, parduotų ir perleistų užbiržiniais sandoriais, įsigijimo ir perleidimo dokumentus. Teismas nurodė, kad šioje byloje keliamas ginčas dėl teritorinio mokesčių administratoriaus nurodymo teisėtumo. Viena iš vietos mokesčių administratoriaus funkcijų yra kontroliuoti, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai. Šią funkciją mokesčių administratorius įgyvendina atlikdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 21 d.). Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių

informacija. Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnyje numatyta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam šio įstatymo suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė skųsti mokesčių administratoriaus veiksmą ar jo neatlikimą ir sprendimus. Pagal Teismų įstatymo 33 straipsnio 4 dalį, teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi savo pačių sukurtų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Teismų praktika atitinkamų kategorijų bylose turi būti keičiama ir naujos teisės aiškinimo taisyklės analogiškose ar iš esmės panašiose bylose gali būti kuriamos tik tais atvejais, kai tai yra neišvengiama ar objektyviai būtina. Vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Remiantis naujausia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, mokesčių administratoriaus nurodymas yra procedūrinis (tarpinis) dokumentas, negalintis būti savarankišku administracinės bylos dalyku. Jis savaime nedaro įtakos pareiškėjo teisiniam statusui, t. y. nelemia materialinių teisių ir pareigų. Tik priėmus galutinį sprendimą pareiškėjo teisinis statusas gali pasikeisti, atsiradus realiems teisiniams padariniams.

Kitos mokesčių administratoriaus teisės yra paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus ir daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad būtų išvengta jų klastojimo. Mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę paimti mokesčių mokėtojui priklausančius produkcijos mėginius ir pavyzdžius. Kai mėginiams paimti reikalinga atitinkama kvalifikacija, mokesčių administratoriaus pareigūnas taip pat gali kreiptis į atitinkamą instituciją. Norėdamas patikrinti, ar mokesčių mokėtojas tinkamai vykdo teisės aktų jam nustatytas pareigas, operatyvų patikrinimą atliekantis mokesčių administratoriaus pareigūnas, turi teisę atlikti kontrolinį to mokesčių mokėtojo prekių, produkcijos ir (ar) paslaugų pirkimą. Taip pat, turi teisę daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, pavyzdžiui, dėti mokesčių administratoriaus pareigūno spaudą bei pasirašyti, kad būtų išvengta tų dokumentų suklastojimo ((MAĮ komentaras 33str).

Teisė atlikti pats arba pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterinių programų bei jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus. Mokesčių administratoriui nustatyta teisė atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterinių programų ir jų duomenų patikrinimus, materialinių

vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus, kai reikia patikrinti ar mokesčių mokėtojas teisingai vykdo savo pareigas, pavyzdžiui, ar teisingai apskaito naftos produktus. Kai šiems veiksams atlikti reikalingos specialios žinios (kompetencija), mokesčių administratoriaus pareigūnas, kontrolės procedūrų metu, turi teisę dėl jų atlikimo kreiptis į kompetentingas institucijas (MAĮ komentaras 33str.).

Teisė rengti skaitiklius bei matavimo prietaisus mokesčių mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose, kituose veiklai naudojamuose įrenginiuose. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, patikrinimo metu turi teisę, įrengti skaitiklius ir matavimo prietaisus mokesčių mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose bei kituose veiklai naudojamuose įrenginiuose (MAĮ komentaras 33str.).

Teisė kai kyla įtarimas, kad pažeidžiami teisės aktai, už kurių įgyvendinimą atsakingas mokesčių administratorius, centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta operatyvaus patikrinimo atlikimo tvarka stabdyti transporto priemones, jas tikrinti; sulaikyti ir tikrinti prekes bei jų dokumentus. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, operatyvaus patikrinimo metu, turi teisę stabdyti transporto priemones, tikrinti prekių įsigijimo bei gabenimo dokumentus, sulaikyti ir tikrinti prekes, jų gabenimo, įsigijimo bei kitus dokumentus. Gabenamų prekių operatyvaus patikrinimo tvarką reglamentuoja Gabenamų prekių operatyvaus tikrinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gegužės 7 d. įsakymu Nr. VA-89 / 1B-482. Vadovaujantis Kelių eismo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gruodžio 11 d. nutarimu Nr. 1950 (Žin., 2003, Nr. 7-263; 2008, Nr. 88-3530), 16.4 punktu, motorinės transporto priemonės, traktoriaus, savaeigės mašinos vairuotojas privalo su savimi turėti ir muitinės pareigūno reikalavimu pateikti Lietuvos Respublikos įstatymuose ir Kelių eismo taisyklėse nurodytus dokumentus (MAĮ komentaras 33str.). Mokesčių administratorius, kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, turi teisę nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 13 p.). Administracinėje

byloje Nr. A143-722/2008 buvo nagrinėjamas ginčas dėl mokesčių administratoriaus nurodyme pateikto reikalavimo atlikti konkrečių asmenų (nurodyme išvardintų sutarčių sudarymo ir vykdymo metu dirbusių pareiškėjo darbuotojų) apklausą. Tokį nurodymą mokesčių administratorius inter alia grindė Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 punktu. Teisėjų kolegija konstatavo, kad toks nurodymas negali būti pripažintas pagrįstu Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 punkto taikymo požiūriu. Teismas nurodė, kad pastaroji norma betarpiškai adresuota tikrinamam asmeniui, o ne kitiems mokestinio tikrinimo procedūroje nedalyvaujantiems asmenims. Kolegija taip pat pažymėjo, kad Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 dalies taikymas, atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus pareigą tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų ir juose numatytų procedūrų, suponuoja: 1) būtinumą mokesčių administratoriui nurodyti (remtis) centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta nurodymo forma, kurioje numatyta mokesčių mokėtojo pareiga pateikti atitinkamus paaiškinimus (nagrinėjamu atveju buvo nurodyta FR0706 forma, kurioje tokios pareigos nebuvo numatyta); 2) nurodyti minėto įtarimo esmę (nebūtinai atskleidžiant tokio įtarimo detales) tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų ne tik pateikti atitinkamus paaiškinimus, bet ir juos pagrįsti. Kolegija pažymėjo, kad tam buvo skirta speciali centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta nurodymo FR0698 forma, kuria mokesčių administratorius (jo pareigūnas) privalėjo remtis reikalaujamas pateikti atitinkamus paaiškinimus, tačiau nagrinėtu atveju tai nebuvo padaryta. Atsižvelgusi į pateiktus argumentus, teisėjų kolegija padarė išvadą, kad šiuo atveju atsakovas netinkamai taikė Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 punktą (2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-722/2008) (LVAT biuletenis Nr. 21 p. 587).

Teisė kreiptis į mokesčių mokėtoją, kitus fizinius ir juridinius asmenis (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) ir duoti nurodymus pašalinti aplinkybes ir sąlygas, trukdančias mokesčių administratoriui tinkamai atlikti savo funkcijas. Nurodymo pašalinti aplinkybes ir sąlygas, trukdančias mokesčių administratoriui tinkamai atlikti funkcijas, vykdymo tvarka nustatyta MAĮ 62 str. Mokesčių administratoriaus (Valstybinės mokesčių inspekcijos) nurodymo forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 13 d. įsakymu Nr. VA-93 (Žin., 2004, Nr. 82-2978) „Dėl Mokesčių administratoriaus nurodymo FR0706 formos ir jos užpildymo taisyklių tvirtinimo“ (MAĮ komentaras 33str.).

Teisė nepažeisdamas įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus. Komentuojamo straipsnio punkte įtvirtinta mokesčių administratoriaus pareigūnų teisė nepažeidžiant įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus (MAĮ komentaras 33str.).

2.1.2. Mokesčių administratoriaus teisės susijusios su mokestinėmis prievolėmis

Teisės pagal Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnį, susijusios su mokestinėmis prievolėmis:

7) duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais

8) priverstinai išieškoti iš asmenų mokestines nepriemokas;

13) kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti;

15) taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus;

16) finansų ministro nustatyta tvarka perduoti atstovavimo pagrindais arba perleidžiant reikalavimo teisę mokesčių mokėtojo mokestinių nepriemokų išieškojimą centralizuotai valdomo valstybės turto valdytojui;

17) pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu; būti ieškovu ar atsakovu teisme kitose bylose;

18) atlikti mokestinį tyrimą;

20) atleisti mokesčių mokėtoją ar trečiąjį asmenį nuo mokesčių administratoriaus kompetencijai priklausančiuose įgyvendinti teisės aktuose nustatytų reikalavimų vykdymo, jeigu tinkamas mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės įvykdymas užtikrinamas centrinio mokesčių administratoriaus pripažintomis lygiavertėmis alternatyviomis priemonėmis;

21) centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka priimti automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, grindžiamus sprendimus;

22) naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis.

Teisė duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais. Mokesčių administratorius, įgyvendindamas MAĮ jam suteiktas teises, bei atlikdamas MAĮ jam pavestas funkcijas, turi teisę mokesčių mokėtojui ar kitiems asmenims duoti privalomus vykdyti nurodymus:

- atvykti pas mokesčių administratorių;
- mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo klausimais;
- turto bei pajamų deklaravimo klausimais;
- apskaitos tvarkymo klausimais

Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 7 punktas *inter alia* numato mokesčių administratoriaus teisę duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti. Aiškindamas paminėtą nuostatą, Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog joje įtvirtinta teise mokesčių administratorius gali naudotis tik mokesčių mokėtojo ar su juo susijusių asmenų atžvilgiu. Administracinėje byloje Nr. A14-1981/2006 nustatyta, jog pirmosios instancijos teismas mokesčių administratoriaus nurodymą pareiškėjai atvykti panaikino tuo pagrindu, kad jis buvo netikslus, t. y. nurodyme pareiškėja kviesta atvykti kaip mokesčių mokėtoja, o faktiškai buvo kviečiama kaip įmonės (mokesčių mokėtojo) akcininkė. Vertindama tokio pirmosios instancijos teismo sprendimo pagrįstumą, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija konstatavo, kad pirmosios instancijos teismo nurodyta aplinkybė negalėjo būti prilyginta esminiam procedūriniam pažeidimui, darančiam neteisėtą skundžiamą administracinį aktą. Pareiškėja buvo su tikrinamomis įmonėmis susijęs asmuo, galintis pateikti informaciją apie jų veiklą, todėl atsakovo (mokesčių administratoriaus) jai duoto nurodymo atvykti pas mokesčių administratorių pagrįstumas nekelia abejonių. Antra vertus, pati pareiškėja skunde teismui nurodė, jog paskambinusi į

valstybinę mokesčių inspekciją sužinojo, dėl ko yra kviečiama pas mokesčių administratorių, t. y. išsiaiškino pirmosios instancijos teismo sprendime konstatuotą nurodymo netikslumą. Iš nurodytų aplinkybių Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija padarė išvadą, kad nebuvo pagrindo naikinti skundžiamo mokesčių administratoriaus nurodymo dėl procedūrinių pažeidimų. Pripažinusi, kad mokesčių administratorius turėjo pagrindą kviešti pareiškėją duoti paaiškinimams dėl atliekamų mokestinių tyrimų, kolegija taip pat pabrėžė, kad su skundžiamo nurodymo vykdymu susiję jos teisių suvaržymai bei patiriami nepatogumai laikytini neišvengiamais ir pateisinamais (2006 m. lapkričio 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A14-1981/2006) (LAVT biuletenis Nr. 21, p. 586).

Teisė priverstinai išieškoti iš asmenų mokestines nepriemokas. Mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę išieškoti mokestines nepriemokas MAĮ nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius priverstinai išieškoti kitų asmenų mokestines nepriemokas įgyja teisę tik tada, kai atsiranda bent vienas iš MAĮ 105 str. nustatytų pagrindų (MAĮ komentaras 33str.). MAĮ 33 straipsnio 8 punktas nustato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę priverstinai išieškoti iš asmenų mokestines nepriemokas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-227-1047/2022). Šis teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčio mokėtojo pateikta deklaracija arba mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas dėl mokesčių mokėtojui priklausančio sumokėti mokesčio, yra tie teisinę reikšmę turintys dokumentai, kuriais remiantis mokestinių teisinių santykių dalyviams yra sukuriamos teisės ir pareigos mokestinių teisinių santykių srityje. Paprastai mokesčių mokėtojui sukuriama pareiga sumokėti atitinkamą mokestį, arba teisė susigrąžinti mokesčio permoką (sumokėtas per dideles mokesčio sumas), atitinkamai mokesčių administratoriui sukuriama teisė iš mokesčių mokėtojo išieškoti nesumokėtas mokesčio sumas, arba pareiga sugrąžinti mokesčio mokėtojui jo turimą mokesčio permoką (2019 m. kovo 27 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-438/2019). Mokesčių mokėtojui nesumokėjus ar nustojus mokėti mokesčius į valstybės biudžetą, mokesčių administratorius Mokesčių administravimo įstatymo 105 straipsnio nustatyta tvarka įgyja teisę priverstinai juos išieškoti pritaikydamas to paties įstatymo 106 straipsnio 1 dalyje numatytus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdus (2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-505/2010).

Teisė kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. Mokesčių mokėtojo paaiškinimų apie turto ir pajamų gavimo šaltinius pateikimo tvarką mokesčių administratoriui reglamentuoja MAĮ 41 straipsnis. MAĮ 33 straipsnio 13 punkte nustatyta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę, kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. Mokesčių mokėtojo pareigos įtvirtintos MAĮ 40 straipsnyje. Mokesčių mokėtojas, be kita ko, privalo pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (40 str. 8 d.). Pagal 41 straipsnio 1 dalį, mokesčių mokėtojas privalo ne vėliau kaip per 10 dienų (jei mokesčių administratorius nenustato ilgesnio termino) nuo šio įstatymo 33 straipsnio 13 punkte minimo mokesčių administratoriaus nurodymo įteikimo dienos pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-647-602/2020)

Atliekant mokesstinį patikrinimą mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, jog mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų (Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. 9 p.). Mokesčių mokėtojas, be jokių papildomų sąlygų, gali nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kausti neprivalo (Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. 8 p.). Mokesčių administratorius turi teisę duoti mokesčių mokėtojui privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms vykdyti, duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais (Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 7 p.). Kilus pagrįstam įtarimui, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymo nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas,

mokesčių administratorius gali nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 13 p.). Pažymėjo, kad pradėjus mokestinį patikrinimą buvo pastebėta, jog patikrinimas atliekamas tendencingai, prašoma pateikti dokumentus, kurie visiškai nesusiję su mokesčių apskaičiavimu ir kurių jis nekaupė, nes to daryti neprivalėjo. Grasinant administracine atsakomybe, buvo reikalaujama pateikti paaiškinimus raštu, nors Mokesčių administravimo įstatymas to nenumato. Pareiškėjas pabrėžė, kad įstatymas numato, jog mokesčių administratorius turi teisę nurodyti pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti tik tuo atveju, kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas (Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 13 p.). Teigė, jog apie jokių mokesčių administratoriaus pagrįstą įtarimą dėl neapmokestintų pajamų ar turto įsigijimą už neapmokestintas lėšas nėra žinoma. Pareiškėjas akcentavo, kad mokesčių administratoriaus teises apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnis. Nei viena iš šio straipsnio normų nesuteikia mokesčių administratoriui teisės nurodyti mokesčių mokėtojui pateikti kokius nors paaiškinimus, nurodyti mokesčių mokėtojui apklausti savo darbuotojus, nėra numatyta pareiga darbuotojams tokius paaiškinimus savo darbdaviui duoti. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius (ar jo pareigūnai) siekia ne patikrinti bendrovės sumokėtų mokesčių teisingumą, o nustatyti papildomas, norminiuose aktuose nenumatytas pareigas ir priskaičiuoti į biudžetą mokėtinas sumas. Be to, mokesčių administratorius skundžiamame nurodyme vengia nurodyti konkrečias teisės normas, kuriomis vadovaujasi, nes paaiškėtų apie viršytą kompetenciją (A-143-722-08)

Teisė taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus. MAĮ yra nustatyti tokie mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai: delspinigiai, turto areštas, nurodymas kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), hipoteka arba įkeitimas ir laidavimo ar garantijos pareikalavimas. Mokestinės prievolės užtikrinimo būdai išdėstyti MAĮ 95 straipsnyje (MAĮ komentaras 33str.).

MAĮ 106 straipsnio 1 dalies 4 punkte nustatyta, kad mokestinė nepriemoka priverstinai gali būti išieškoma priimant sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto. Šį sprendimą vykdo antstoliai Civilinio

proceso kodekso nustatyta tvarka. Mokesčių administratoriaus pareigūnas turi visas teises ir pareigas dėl mokesčių mokėtojo ir trečiųjų asmenų, kaip ir civilinio kodekso nustatyta tvarka turtą areštuojantis antstolis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-431-602/2021)

Teisė finansų ministro nustatyta tvarka perduoti atstovavimo pagrindais arba perleidžiant reikalavimo teisę mokesčių mokėtojo mokestinių nepriemokų išieškojimą centralizuotai valdomo valstybės turto valdytoji. Mokesčių administratorius turi teisę perduoti atstovavimo pagrindais arba perleidžiant reikalavimo teisę mokesčių mokėtojo mokestinių nepriemokų išieškojimą akcinei bendrovei Turto bankui. Mokestinių nepriemokų išieškojimo perdavimo akcinei bendrovei Turto bankui procedūra numatyta Mokestinės nepriemokos bei importo ir eksporto mokesčių ir muitų, baudų ir delspinigių išieškojimo perdavimo akcinei bendrovei Turto bankui tvarkoje, patvirtintoje Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 15 d. įsakymu Nr. 46 (Žin., 2002, Nr. 18-743, 2008, Nr. 5-191) (MAĮ komentaras 33str.).

Teisė pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu; būti ieškovu ar atsakovu teisme kitose bylose. Norėdamas pripažinti tam tikrą sandorį ar jo dalį negaliojančiu, mokesčių administratorius privalo kreiptis į teismą dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu. Mokestinio ar kitokio ginčo atveju, mokesčių administratorius turi teisę būti ieškovu ar atsakovu teisme (MAĮ komentaras 33str.).

Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 17 punktą nustato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog nei mokesčių įstatymai, nei Civilinis kodeksas, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (2007 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A17-328/2007). Kaip pabrėžė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A17-301/2007, nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal

tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT biuletenis Nr. 21 p. 561).

Teisė atlikti mokestinį tyrimą. Šio straipsnio punkte mokesčių administratoriui įtvirtinta teisė atlikti mokestinį tyrimą. Mokestinio tyrimo atlikimo tvarka nustatyta MAĮ VII skyriuje. Ši tvarka bus aptariama kitame skyriuje.

Teisė atleisti mokesčių mokėtoją ar trečiąjį asmenį nuo mokesčių administratoriaus kompetencijai priklausančiuose įgyvendinti teisės aktuose nustatytų reikalavimų vykdymo, jeigu tinkamas mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės įvykdymas užtikrinamas centrinio mokesčių administratoriaus pripažintomis lygiavertėmis alternatyviomis priemonėmis. Ši MAĮ nuostata sudaro galimybę sumažinti mokesčių mokėtojų ir trečiųjų asmenų administracinę naštą, nes mokesčių administratorius gali juos atleisti nuo mokesčių administratoriaus kompetencijai priklausančiuose įgyvendinti teisės aktuose nustatytų reikalavimų vykdymo, jeigu mokestinės prievolės vykdymas gali būti užtikrintas kitomis priemonėmis. Mokesčių administratorius, atleisdamas nuo teisės aktuose nustatytų reikalavimų vykdymo, įvertina alternatyvių priemonių lygiavertiškumą ir pripažįsta jas tinkamomis, atsižvelgdamas į teisės aktuose nustatytų reikalavimų keliamus tikslus bei jų pobūdį. Alternatyvi priemonė turi būti tokia, kuri užtikrintų teisingą prievolės įvykdymą (MAĮ komentaras 33 str.)

Pakartotinio mokestinio patikrinimo atlikimas yra viena iš mokesčių administratoriaus teisių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2980-968/2020)

Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 20 punktas nustato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis. Administracinėje byloje Nr. A4-685/2005 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pabrėžė, kad pastaroji nuostata, nustatydamą mokesčių administratoriaus teisę naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis, nukreipia į kitus teisės aktus, todėl mokesčio administratorius, naudodamasis šia nuostata, privalo nurodyti ir konkretų įstatymą, jo normą, kurioje nustatyta jo teisė atlikti atitinkamus veiksmus (2005 m. birželio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-685/2005). Pastebėtina, jog, kaip matyti iš toliau apžvelgiamos Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, pastarąsias teises mokesčių mokėtojo ir (ar) trečiųjų asmenų

atžvilgiu mokesčių administratorius paprastai įgyvendina duodamas Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 7 punkte, mokesčių įstatymuose bei juos lydiniuose teisės aktuose numatytus privalomus vykdyti nurodymus (LVAT biuletenis Nr. 21, p. 582).

Teisė centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka priimti automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, grindžiamus sprendimus. Mokesčių administratoriui, siekiant efektyvaus funkcijų vykdymo, suteikiama teisė atlikti asmenų profiliavimą ir (ar) priimti asmens atžvilgiu teisinės pasekmes sukeliančius ir automatizuotu asmens duomenų tvarkymu paremtus sprendimus (pvz., mokesčių mokėtojai profiliuojami, sudarant mokesčių mokėtojų sąrašus ar / ir įtraukiant mokesčių mokėtojus į grupes (pagal drausmingumą, elgseną, veiklos vykdymo laikotarpį, pagal rizikos taisykles atrenkant rizikingus mokesčių mokėtojus ir kt.); taip pat automatizuoti sprendimai gali būti priimami, nagrinėjant asmenų elektroninius prašymus išduoti verslo liudijimą; grąžinant pajamų mokesčio pagal pateiktą metinę pajamų mokesčio deklaraciją permoką ir t. t.) (MAĮ komentaras 33 str.).

Teisė naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis. Toks mokesčių administratoriaus teisių skirstymas yra numatytas mokesčių administravimo įstatyme. Mokesčių administratorius atlikdamas pavestas funkcijas turi teisių. Visos teisės yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnyje. Mokesčių administratorius savo teises gali įgyvendinti tik tada, kai vykdo jam pavestas funkcijas. Mokesčių administratorius atsižvelgdamas į atitinkamo mokesčio įstatymo turinį šviečia ir konsultuoja mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais bei užtikrina mokesčių mokėtojui suteiktas teises.

2.2. Mokesčių administratoriaus pareigos

Mokesčių administratorius turi pareigas, kurios yra nurodytos Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnyje. Pareigas galime suskirstyti į dvi grupes: mokesčių administratoriaus pareigos susiję su pinigineis prievolėmis valstybei ir pareigos susijusias su mokesčių mokėtojo teisėmis. Mokesčių administratoriaus pareigos yra tiesiogiai susiję su mokesčių mokėtojo teisėmis, kad jos būtų nepažeistos.

2.2.1. Mokesčių administratoriaus pareigos susiję su pinigineis prievolėmis valstybei

Mokesčių administratoriaus pareigos pagal Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnį:

- 1) skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą;
- 4) pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus;
- 8) vykdyti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose nustatytas pareigas.

Skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą. Mokesčių administratoriaus (jo pareigūnas) siekdamas skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą, vykdo šviečiamąją, aiškinamąją veiklą mokesčių mokėtojams rengdamas seminarus, informacinius leidinius, talpindamas ir skleisdamas informaciją elektroniniu ir įprastu būdu per masinės informacijos ir kitas priemones, aiškindamas mokesčių sumokėjimo reikšmę visuomenės ir valstybės gyvenime bei detaliam supažindindamas ir paaiškindamas mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką. Šios mokesčių administratoriaus pareigos tikslas – įtikinimo, o ne prievartos (mokesčių mokėtojų tikrinimais, traukimu administracinėn atsakomybėn, baudų skyrimu, delspinigių skaičiavimu ir pan.) priemonėmis pasiekti, kad mokesčių mokėtojai patys, niekieno neverčiami, tinkamai vykdytų savo mokestines prievoles.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas byloje, kurioje Pareiškėjas skunde nurodo, kad akcizo mokestis nebuvo deklaruotas ir sumokėtas ne dėl jo kaltės, o dėl to nepateisinamo Inspekcijos pareigūnų delsimo pranešti jam apie mokėtiną mokestį, taip pat dėl to, kad buvo pažeista mokesčių administratoriaus pareiga konsultuoti mokesčių mokėtojus. Mokesčių administravimo įstatymo 40 str. nurodytos mokesčio mokėtojo pareigos, tarp kurių yra pareiga laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, taip pat pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaujantis mokesčių įstatymais.. Byloje nustatyta, kad pareiškėjas minėtą pareigą

vykdė netinkamai, nes laiku nedeklaravo ir nesumokėjo akcizo mokesčio, todėl laiku nebuvo gautos pajamos į valstybės biudžetą. Teismas konstatuoja, kad Mokesčių administravimo įstatymas nenumato vietos mokesčių administratoriaus pareigos įspėti mokesčių mokėtoją dėl jam kilusios mokestinės prievolės arba paraginti jį mokestinę prievolę įvykdyti. Mokesčių sumokėjimo teisingumo patikrinimas atliekamas mokesčių administratoriui atliekant mokestinį patikrinimą. Mokesčių administravimo įstatymo 32 str. yra nustatytas nebaigtinis sąrašas mokesčių administratoriaus pareigų. Mokesčių administravimo įstatymo 37 str. 1 d. numatyta, kad konsultacijas konkrečiais mokesčių mokėjimo klausimais mokesčių mokėtojams teikia mokesčių administratorius centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir būdais. Byloje nėra duomenų, kad pareiškėjas būtų kreipęsis į centrinį administratorių, kad jam būtų išaiškinta mokėtinų mokesčių tvarka. Tai, kad pareiškėjas nežinojo ar nesuprato dėl tam tikrų aplinkybių, kokios mokestinės prievolės jam tenka, neatleidžia pareiškėjo nuo tinkamo mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo ir nesukelia pareigos tai atlikti mokesčių administratoriui. Todėl teismas daro išvadą, kad nėra pagrindo teigti, jog mokesčių administratorius nevykdė Mokesčių administravimo įstatymo 32 str. įtvirtintų pareigų. Remiantis byloje esančiais įrodymais ir nustatytomis aplinkybėmis, teismas konstatuoja, kad skundžiami sprendimai priimti, vadovaujantis galiojančiais teisės aktais, akcizo delspinigiai ir baudos pareiškėjui apskaičiuoti teisėtai, skundžiamų sprendimų naikinti ar keisti nėra pagrindo (I-1286-602/2009).

Pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus. Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas ir spręsdamas jam iškeltus uždavinius, numatytus MAĮ 19 straipsnyje bei kituose įstatymuose ir teisės aktuose, atstovauja valstybei ir privalo ginti jos teisėtus interesus.

Vykdyti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose nustatytas pareigas. Pagrindines mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) pareigas atliekant jam pavestas funkcijas numato MAĮ, tačiau kiti įstatymai ir/ar poįstatyminiai teisės aktai gali nustatyti ir kitas mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) pareigas.

2.2.2. Mokesčių administratoriaus pareigos susiję su mokesčių mokėtojo teisėmis

Mokesčių administratoriaus pareigos pagal Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnį:

- 2) nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių;
- 3) tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų;
- 5) užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;
- 6) naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis;
- 7) atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą;

Nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių. Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių, kurios išvardintos MAĮ 36 straipsnyje.

Tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų. Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas privalo tiksliai laikytis įstatymų bei kitų teisės aktų, tarptautinių sutarčių, ES teisės aktų nuostatų. Mokesčių teisinį reguliavimą reglamentuoja MAĮ 3 straipsnis (žr. 3 straipsnio komentarą). Šios mokesčių administratoriaus pareigos tikslas – užtikrinti teisingumo ir visuotinio privalomumo principo realizavimą mokesčių administravimo procese bei siekti, kad nebūtų pažeidžiamos mokesčių mokėtojų teisės ir teisėti interesai.

Aptariama mokesčių administratoriaus pareiga yra glaudžiai susijusi su to paties įstatymo 36 straipsnio 8 ir 9 punktuose įtvirtinta mokesčio mokėtojo teise nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų bei reikalauti, kad pastarasis, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų. Kaip nurodė Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A143-722/2008, Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 3 punkte ir 36 straipsnio 9 punkte nustatyta mokesčių administratoriaus pareiga tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų ir šiuose aktuose numatytų procedūrų, be kita ko, reiškia, kad atlikdamas vienokį ar kitokį veiksmą, mokesčių administratorius turi jį pagrįsti ne tik bendrojo pobūdžio teisės norma, į kurios taikymo sferą patenka šis veiksmas, bet ir nurodyti atitinkamą specialią tokį veiksmą leidžiančią atlikti teisės normą (2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-722/2008).

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A556-1292/2010 nagrinėtas ginčas kilo dėl mokesčių administratoriaus nurodymo mokesčių mokėtojui pateikti atitinkamų fizinių asmenų dokumentų kopijas apie jų nuolatinę gyvenamąją vietą ir dokumentų kopijas apie Europos Bendrijos sienos kirtimą bei jų buvimą Lietuvoje įvykusių ūkinių operacijų metu. Šį nurodymą mokesčių administratorius iš esmės grindė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 42 straipsnio 1 dalimi, nustatančia, kad užsienio keleivis privalo įrodyti, jog jo nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Bendrijų teritorijoje, pateikdamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytos rūšies dokumentą. Pažymėjusi, kad ši teisės norma nukreipta į konkretų subjektą – užsienio keleivį, o ne į Lietuvos mokesčių mokėtoją, teisėjų kolegija pripažino, kad šia teisės norma remtasi neteisėtai, todėl pripažino minėtą nurodymą nepagrįstu (2010 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1292/2010) (LVAT biuletenis Nr. 21, p. 578).

Užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą. Šio straipsnio punktas įpareigoja mokesčių administratorių (jo pareigūną) užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą. Informacijos apie mokesčio mokėtoją slaptumą bei jos paskleidimą reglamentuoja MAĮ 38-39 straipsniai.

Naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis. Ši nuostata įpareigoja mokesčių administratorių (jo pareigūną) naudotis savo teisėmis numatytomis MAĮ 33 straipsnyje tik tiek, kiek tai susiję su MAĮ 25, 26 straipsniuose nurodytų mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimu.

Ši teisė gali būti pažeista, o apie tai yra pasisakęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. LVAT aiškindamas MAĮ 32 straipsnio 6 punkte įstatymų leidėjo nustatytą mokesčių administratoriaus pareigą (naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su pavestomis funkcijomis mokesčių administratoriui), yra pabrėžęs, jog tarp mokesčių administratoriaus naudojimosi savo teisėmis iš esmės turi būti tiesioginis ryšys su konkrečių jam pavestų funkcijų vykdymu. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius turi teisę reikalauti tik tokių duomenų, kurie yra būtini konkrečiai mokesčių administratoriaus funkcijai įvykdyti (A-355-602/2017). Mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. kovo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-723-556/2015)

Mokesčių administratoriui yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 6 punkte. Vyriausiasis administracinis teismas, aiškindamas šią įstatymų leidėjo nustatytą pareigą, yra pabrėžęs, jog tarp mokesčių administratoriaus naudojimosi savo teisėmis iš esmės turi būti tiesioginis ryšys su konkrečių jam pavestų funkcijų vykdymu. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A4-127/2007 buvo ginčijami vietos mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti duomenis apie turtą. Šis nurodymas buvo grindžiamas vien Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 1 punktu, mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) suteikiančiu teisę, atliekant jam pavestas funkcijas, „gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija“. Vertindama minėto nurodymo teisėtumą, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pirmiausia pažymėjo, jog tarp mokesčių administratoriaus teisių ir jam pavestų funkcijų turi būti tiesioginis ryšys, t. y. nustatytomis teisėmis turi būti naudojamosi pagrįstai. Kadangi ginčo nurodymuose tebuvo nurodyta tik mokesčių administratoriaus teises nustatanti norma, nenurodant tokių teisių įgyvendinimo pagrindo (byloje nustatyta, kad ginčijami nurodymai nebuvo susiję su mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimu, mokesčių administratoriaus taip pat nepateikė jokių duomenų apie nurodymo būtinybę ir ryšį su konkrečiomis funkcijomis), teisėjų kolegija tokį mokesčių administratoriaus nurodymą pripažino nepagrįstu (2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-127/2007).

Atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą. Šios pareigos vykdymo kontekste paminėtina, jog Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad pareiga pagrįsti, jog mokesčių mokėtojui duodami privalomi nurodymai yra būtini, tenka mokesčių administratoriui. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A5-1075/2005 buvo sprendžiamas klausimas dėl mokesčių administratoriaus nurodymo mokesčių mokėtojui tą pačią dieną, kada nuperkamos prekės, skirtos perpardavimui, informuoti jį apie įvykusias operacijas. Mokesčių administratorius teigė, jog tokiu nurodymu buvo siekiama kontroliuoti bei įsitikinti, ar visos įmonės ūkinės operacijos atsispindi apskaitos registruose bei įtraukiami ūkiniai sandoriai atspindi faktiškai vykdomų operacijų turinį. Tačiau teisėjų kolegija pažymėjo, kad toks mokesčių administratoriaus nurodymas trikdo mokesčių mokėtojo veiklą.

Net ir pastarojo veiklai esant nedidelio masto (per mėnesį įmonė gaudavo apie 50–60 PVM sąskaitų faktūrų), toks operatyvus mokesčių administratoriaus informavimas susijęs su mokesčių mokėtojo papildomų veiksmų sisteminant informaciją, ją perduodant, atlikimu, o tai susiję su papildomomis pastarajam tenkančiomis organizacinėmis, darbo, laiko ir, tikėtina, finansinėmis sąnaudomis. Akcentuodama mokesčių administratoriaus pareigą įrodyti tokių priemonių būtinumą, teisėjų kolegija vertino, kad pastarasis aiškiai nepagrindė duoto nurodymo. Nurodymas buvo grindžiamas vien mokesčių administratoriaus įtarimu, kad pareiškėjas pažeidžia mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Toks įtarimas rėmėsi aplinkybe, kad teisėsaugos institucijoms buvo perduota surinkta medžiaga, pagal kurią buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas įtariant mokesčių mokėtojo nusikalstamą veiklą. Tačiau teisėjų kolegija manė, jog vien šis faktas nebuvo pakankamas tokiu mastu trikdyti mokesčio mokėtojo veiklą (2005 m. rugsėjo 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A5-1075/2005). Taigi teismo praktikoje nurodymas mokesčių mokėtojui tą pačią dieną teikti informaciją apie visas įvykdytas prekių, skirtų pardavimui, pirkimo operacijas, paprastai laikomas nepagrįstai apsunkinančiu mokesčių mokėtojo veiklą ir pažeidžiančiu pirmiau nurodytą įstatyminę mokesčių administratoriaus pareigą (2005 m. rugsėjo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A14-1166/2005; taip pat žr. 2005 m. birželio 15 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A14-754/2005).

3. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISĖS IR PAREIGOS

3.1. Mokesčių mokėtojo teisės

Mokesčių mokėtojo teisės yra įtvirtintos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnyje. Šias mokesčių mokėtojo teises galima suskirstyti į kelias grupes: teisė gauti informaciją, teisės susiję su mokestiniais procesais ir teisės užtikrinančios mokesčių mokėtojo teises, kad jos nebūtų pažeistos.

Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas vienoje byloje atkreipė dėmesį į tai, kada yra pažeidžiamos mokesčių mokėtojo teisės ir kada mokesčių administratorius peržengia savo kompetencijos ribas. Mokesčių administratorius privalo nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių, tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis, kt. (MAĮ 32 str.). Tai siejasi su įstatymo viršenybės, nepiktnaudžiavimo valdžia principais, taikomais viešojo administravimo subjektams, reiškiančiais, kad viešojo administravimo subjektų įgaliojimai atlikti viešąjį administravimą turi būti nustatyti teisės aktuose, o veikla turi atitikti šiame įstatyme išdėstytus teisinius pagrindus, administraciniai aktai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais; viešojo administravimo subjektams draudžiama atlikti viešojo administravimo funkcijas, neturint šio įstatymo nustatyta tvarka suteiktų viešojo administravimo įgaliojimų, arba priimti administracinius sprendimus, siekiant kitų, negu įstatymų ar kitų norminių teisės aktų nustatyta, tikslų (Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 3 str.). Mokesčių administratorius aptartų principų privalo laikytis ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojų veiklą. Šie principai koreliuoja su mokesčių mokėtojo teisėmis reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų, nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų (EA-381-602/2017).

3.1.1. Mokesčių mokėto teisės susiję su teise gauti informaciją

Mokesčių mokėtojo teisės išskirtos iš Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio:

- 1) iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti;

Svarbu išsiaiškinti, kokią informaciją mokesčių mokėtojas gali gauti. Byloje A-261-1176-09, aiškiai pasakyta, kad mokesčių administratoriui nustatyta pareiga suteikti mokesčių mokėtojui teisę nemokamai gauti visą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti.

- 2) gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais;

Paklausimus Valstybinei mokesčių inspekcijai paklausėjai gali pateikti tokiais būdais:

atvykus į Valstybinę mokesčių inspekciją konsultuotis žodžiu, paskambinti Valstybinės mokesčių inspekcijos paskelbtais konsultavimo telefonais arba pateikti raštu: tiesiogiai Valstybinės mokesčių inspekcijos padaliniui, kuris registruoja gautus paklausimus arba tiesiogiai konsultuoja paklausėjus, atsiųsti paštu, atsiųsti elektroniniu paštu per VMI prie FM interneto puslapį, atsiųsti faksu. (Valstybės žinios, 2007, *Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo*)

3.1.2. Mokesčių mokėto teisės susiję mokestinėmis procedūromis

Mokesčių mokėtojo teisės išskirtos iš Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio:

- 3) reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas;
- 4) asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose;
- 5) dalyvauti mokestinio patikrinimo procese;
- 6) teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto;

7) gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu;

11) reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą;

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 4 – 5 ir 6 – 7 punktų. Visų pirma, yra išskirtina teisė asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujama savo atstovo pagal įstatymą. Žinoma, jeigu tam tikri įstatymai tokios teisės nedraudžia. Todėl šio straipsnio 4 ir 5 punktai yra tiesiogiai susiję. Jos sietinos su galimybe aktyviai veikti, gauti ir teikti informaciją (pasiūlymus, paaiškinimus, įrodymus ir kt.) atliekamo patikrinimo metu arba esant bet kokio pobūdžio kitam santykiui su mokesčių administratoriumi. Tokia galimybė reikšminga dėl operatyvumo – paprastesni klausimai gali būti išsprendžiami dar atliekamos mokestinės kontrolės procedūros eigoje, nelaukiant galutinių išvadų, tokiu būdu taupant tiek paties mokesčių mokėtojo, tiek biudžeto lėšas. Prieš tai aprašytos teisės sistemiškai susijusios su Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. 6 ir 7 punktuose įtvirtintomis mokesčių mokėtojo teise teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto bei teise gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu. Skirtumas tik tas, jog pastarosios teisės įgalina mokesčių mokėtoją konkrečius veiksmus atlikti vėliau, pvz., pasibaigus mokestiniam patikrinimui ir surašius patikrinimo aktą, ar priėmus kokį nors kitą individualaus pobūdžio aktą, raštą, reikalavimą ar pan. mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Kaip pavyzdį galima įvardinti praktikoje vis dar pasitaikančius atvejus, kai mokesčių mokėtojui įteikiamas patikrinimo aktas ne su visais priedais arba iš viso be jų. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas pats ar su atstovo pagalba turėtų nedelsiant kreiptis į mokesčių administratorių dėl likusios dokumentacijos pateikimo, nes tik turėdamas visus su baigiamuoju mokestinio patikrinimo aktu susijusius dokumentus, mokesčių mokėtojas objektyviai gali pasinaudoti teise pateikti tinkamus ir išsamius paaiškinimus. (Pimpytė, A., 2019, *Kokias teises turi mokesčių mokėtojas, kai pas jį „į svečius“ ateina mokesčių administratorius?*).

Mokesčių planavimas/optimizavimas – tai veiklos (sandorių, ūkinių operacijų) išdėliojimas taip, kad operacijų seka leistų pasinaudoti teisės aktuose nustatytais mokesčių lengvatomis, kai šios operacijos yra realiai įvykusios ir jų galutinis rezultatas yra pasiektas, t. y. atitinkamas veiklos sprendimas yra įgyvendintas. Tikslas gauti mokestinę naudą nėra

vienintelis ir/ar pagrindinis veiklos tikslas. Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti tokį veiklos modelį, kuris užtikrina didžiausio pelno gavimą (siekimą gauti) mažiausiomis mokestinėmis sąnaudomis (Vasiliauskas, V., 2005, Nr 5, *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?. Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, p. 28-29).

3.1.3. Mokesčių mokėtojo teisės susiję su teisių užtikrinimu

Mokesčių mokėtojo teisės išskirtos iš Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio:

8) nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupiti neprivalo;

9) reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų;

10) reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;

12) įstatymų nustatyta tvarka apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą;

13) naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydymųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis.

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 8 punkto. Ši reikšminga mokesčių mokėtojo teisė apibrėžiama Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 8 punkte – tai teisė nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupiti neprivalo. Tiek Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, tiek kitos mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos savo praktikoje ne kartą pabrėžė, kad iš mokesčių mokėtojo negali būti reikalaujama daugiau nei jis objektyviai privalo remiantis įstatymais. Teismų praktikoje pabrėžiamas mokesčių mokėtojo kaip silpnesnės potencialaus ginčo su mokesčių administratoriumi šalies statusas, todėl, vadovaujantis protingumo ir teisingumo principais, iš mokesčių mokėtojo negalima reikalauti specialiosioms tarnyboms prilyginamų galimybių surinkti vienokią ar kitokią informaciją bei ją saugoti. Kitaip tariant, jeigu konkretaus mokesčio įstatymas nenumato pareigos mokesčių mokėtojui kaupiti vienokio ar kitokio pobūdžio informaciją, tai mokesčių administratorius, net

ir kilus papildomų klausimų, negali iš mokesčių mokėtojo reikalauti tokių duomenų (Pimpytė, A., 2019, *Kokias teises turi mokesčių mokėtojas, kai pas jį „į svečius“ ateina mokesčių administratorius?*). Ar gali mokesčių administratorius pagal šį MAĮ punktą prašyti pateikti dokumentus, bei kitą reikalingą informaciją. Pagal bylą, kurią nagrinėjo Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas, eAS-493-520/2018, pareiškėjo nuomone, atsakovas Nurodymu galbūt neturėdamas tam faktinio ir teisinio pagrindo, iš pareiškėjo reikalauja pateikti išimtinai su trečiaisiais asmenimis susijusią komercinę informaciją, neturinčią sąsajų su atsakovo šiuo metu atliekamais kitų asmenų mokestiniais patikrinimais, t. y. siekia rinkti nepagrįstai plačios apimties informaciją, neturėdamas tam teisėto pagrindo, o pareiškėjas siekia apginti savo teisę neteikti tokios informacijos. Šiuo atveju, administracinio teismo pareiga buvo patikrinti Nurodymo teisėtumą, nes pareiškėjas neturi galimybių apsiginti nuo neteisėto Nurodymo ir jam gali būti taikomos administracinės sankcijos. Šiuo atveju, mokesčių mokėtas turi pateikti informaciją, kad operatyvus patikrinimas būtų atliktas. Tokie ginčiai tarp mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų yra gana dažni, kadangi mokesčių mokėtojas ne visada sutinka arba nori pateikti ar kaupiti tam tikrą informaciją. Panašios bylos, kur ginčo dalykas yra tas pats A18.-959-297/2018 ir eP-38-662/2019.

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 12 punkto. Kiekvienas mokesčių mokėtojas, manydamas, kad yra pažeistos jo teisės turi teisę juos ginti teisės aktų nustatyta tvarka. Mokestiniai ginčai keliami dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas mokestis; sprendimo atsisakyti mokesčių mokėtojui grąžinti ar įskaityti mokesčio permoką; sprendimo neatleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų ar delspinigių mokėjimo. Skundai dėl kitų mokesčių administratoriaus veiksmų ar neveikimo, kuriais mokestiniai ginčai nesprenžiami iš esmės, priskiriami prie nemokestinių ginčų kategorijos. Prie tokių skundų priskirtini, pvz.: skundai dėl mokesčių administratoriaus išieškojimo veiksmų taikymo, turto arešto akto surašymo, mokestinės nepriemokos nepripažinimo beviltiška ar sprendimų neatidėti ar neišdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo termino ir panašūs veiksmai. Mokesčių mokėtojams dažnai iškyla klausimas, kaip apsisaugoti nuo galimai neteisėtų mokesčių administratoriaus veiksmų, pavyzdžiui, nepagrįstai paskirto pakartotinio patikrinimo, nurodymo pateikti informaciją ar dokumentus, kurie nėra susiję su mokesčių mokėtojo apmokestinimu, arba kurių mokesčių mokėtojas neprivalo apskaityti ar saugoti.²⁰ Be to, galima susidurti su neteisėtu mokesčių administratoriaus neveikimu, t.y. kai mokesčių

administratorius nevykdo jam paskirtų funkcijų ir dėl to yra galimai pažeidžiamos mokesčių mokėtojo teisės ar interesai (Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2022, *Mokesčių mokėtojų teisės*).

3.2. Mokesčių mokėtojo pareigos

Mokesčių mokėtojo pareigos yra įtvirtintos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnyje. Šios pareigos gali būti suskirstytos taip: mokesčių mokėtojo pareigos susiję su mokestinėmis prievolėmis bei pareigos vykdymu mokesčių administratoriui.

3.2.1 Mokesčių mokėtojo pareigos susiję su mokestinėmis prievolėmis

Mokesčių mokėtojo pareigos nurodytos Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnyje:

- 1) laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę;
- 3) teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis
- 4) teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais;
- 5) laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus;
- 6) teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus.

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 1 ir 4 punkto. Kada teismas gali atleisti mokesčių mokėtoją nuo paskaičiuotų delspinigių bei priteisti sumokėta žyminį mokestį. Byloje A-39-735-07, atleisti pareiškėją nuo visų paskaičiuotų delspinigių bei priteisti sumokėta žyminį mokestį. Pareiškėjas skunde nurodė, kad delspinigiai paskaičiuoti nepagrįstai, nes jo kaltės dėl importo PVM pagal visus 8 bendruosius administracinių dokumentų (toliau – BAD) importo rinkinius savalaikio neapmokėjimo ir apmokėjimo uždelsimo nėra. Už neteisingą deklaracijų užpildymą atsakingas muitinės tarpininkas. Už importo procedūrų įforminimą su neteisingai užpildytais BAD rinkiniais ir blogai paskaičiuotais mokėtiniais mokesčiais atsakingi muitinės pareigūnai, kurie patvirtino blogai užpildytus BAD importo rinkinius.

Už importo PVM bei jo nepriemokos atidėjimo apmokėjimo uždelsimą atsakomybė tenka Vilniaus teritorinei muitinei, kuri, galėdama teisingai nustatyti ir įregistruoti mokestinę pareiškėjo prievolę pagal kelis BAD importo rinkinius to nepadarė ir po patikrinimo paliko mokesčio nepriemoką, o pagal likusius BAD importo rinkinius delsė priimti sprendimą. Su tuo iš dalies sutiko ir Muitinės departamentas.

Visos mokestinės prievolės, susijusios su paskaičiuotais delspinigiais, buvo tinkamai įvykdytos ir egzistuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 41 straipsnio 1 dalies 1-3 punktuose nurodytos aplinkybės. Pareiškėjas turi būti atleistas nuo visų paskaičiuotų delspinigių, nes pažeidimas nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios, jis nenumatė ir negalėjo numatyti muitinės tarpininko ir muitinės pareigūnų klaidų. Atsakovas skundą prašė atmesti, kaip nepagrįstą, nes už prievolę tinkamai ir laiku sumokėti priklausančius mokesčius atsakingas pareiškėjas, o ne muitinės tarpininkas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A-15-1421-05 padarė išvadą, kad kai mokesčių įstatymo pažeidimą padaro juridinio asmens atstovas, turi būti taikoma taisyklė, kad „juridinio asmens atstovo padaryta neteisėta veika yra nuosava juridinio asmens veika ir už tokią juridinio asmens neteisėtą veiką privalo atsakyti pats juridinis asmuo“. Taip pat nurodė, kad pagal MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 4 punktą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokestį yra mokesčių mokėtojo, o ne mokesčių administratoriaus pareiga. Vilniaus teritorinė muitinė su skundu taip pat nesutiko. Pagal MAĮ 40 straipsnio 1 ir 4 punktus mokesčio mokėtojo, pareiga yra laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokestį. Pagrindo atleisti nuo delspinigių remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu nėra, nes pareiškėja nepateikė įrodymų apie Valstybinėje mokesčių inspekcijoje turėtą mokesčių permoką. To nepatvirtina ir pateikta PVM deklaracija. Laiku nedeklaravęs ir nesumokėjęs privalomų mokesčių pareiškėjas padarė žalą valstybės biudžetui, nes valstybės biudžete nebuvo gautos pajamos. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą aplinkybėmis, kurios nepriklauso nuo mokesčio mokėtojo valios, nelaikomi paties mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas.

Šiuo atveju muitinės tarpininkas veikė pareiškėjo vardu ir jo interesais, taigi ir pareiga atsakyti už padarytus pažeidimus tenka mokesčių mokėtojui. Deklarantas šiuo atveju yra pati bendrovė ir yra atsakinga už deklaracijoje pateiktos informacijos teisingumą, o tuo pačiu už savalaikį mokesčių prievolių vykdymą. Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 1 ir 4 punktuose nustatyta pareiga tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę ir teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaujantis mokesčių įstatymais, tenka mokesčių mokėtojui.

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 1, 2, 5 punktų. Byloje A-1375-438/2018 pateiktas skundas dėl mokesčių administratoriaus nurodymo panaikinimo. Pareiškėjas gavo nurodymą iš atsakovo, kuriuo, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsniu, mokesčių mokėtojo prašoma per 10 dienų pateikti mėnesines pajamų mokesčio ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų nuo A klasės pajamų deklaracijas už tam tikrus metus.

Pareiškėjas teigia, kad deklaraciją yra pateikęs ir už tuos metus visus mokesčius yra sumokėjęs. Atsakovas prašo pareiškėjo skundą atmesti kaip nepagrįstą. Atsakovas teigia, jog pareiškėjas tais metais padarė administracinę teisės pažeidimą dėl nelegalaus darbo, už kurį turi būti išskaičiuoti mokesčiai pateikta deklaracija.

MAĮ 40 straipsnyje yra aiškiai apibrėžtos mokesčių mokėtojų pareigos. Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai vykdyti mokesčines prievoles (MAĮ 40 str. 1 p.), bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (MAĮ 40 str. 2 p.), teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str. 4 p.), laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (MAĮ 40 str. 5 p.).

Teismas dėl šios situacijos konstatavo, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (akto redakcija, galiojusi nuo 2016 m. sausio 1 d. iki 2016 m. spalio 1 d.) 33 straipsnio 7 punkte įtvirtinta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais.

Pagal MAĮ 66 straipsnio 1 dalį, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais šiame skyriuje numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (MAĮ 66 str. 2 d.). MAĮ 73 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai. MAĮ 66 ir 73 straipsniai įtvirtina, kad mokesčio deklaravimas ir apskaičiavimas bei deklaracijos pateikimas yra savarankiškas mokesčių mokėtojo veiksmas, todėl šio veiksmo negali atlikti mokesčių administratorius išskyrus nustatytas išimtis. Taip pat pagal MAĮ 2 straipsnio 24 punktą, mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktą mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Pagal aptartas MAĮ nuostatas matyti, jog mokėtinus mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai pateikdamas deklaraciją, ir preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi. Mokesčių administratoriui įstatymas suteikia teisę duoti privalomus vykdyti nurodymus, tačiau minėti nurodymai negali būti įpareigojantys mokesčių mokėtoją pateikti deklaraciją ar pakeisti pateiktoje deklaracijoje apskaičiuotas mokėtinų mokesčių sumas. Tokiu atveju, jei mokesčių administratorius nesutinka su mokesčių apskaičiavimu, MAĮ numato teisę mokesčių administratoriui atlikti mokestinį tyrimą, po kurio jis gali įteikti pranešimą mokesčių mokėtojui nurodydamas nustatytus trūkumus ar prieštaravimus bei pasiūlydamas jų pašalinimo būdus. Jei minėti trūkumai nepašalinami, tai yra pagrindas, be kita ko, mokesčių administratoriui pradėti mokestinį patikrinimą. Tokios pačios pozicijos Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas laikėsi ir 2017 m. liepos 5 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A-202-602/2017. Nagrinėjamu atveju pagrindo nukrypti nuo formuojamos teismų praktikos nenustatyta.

3.2.2 Mokesčių mokėtojo pareigos susiję su pareigos vykdymu mokesčių administratoriui

Mokesčių mokėtojo pareigos nurodytos Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnyje:

2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių;

7) sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją;

8) pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją;

9) šio Įstatymo 42 straipsnyje nustatyta tvarka pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sąskaitos užsienio kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigoje atidarymą;

10) šio Įstatymo 42¹ straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją apie šio Įstatymo 42¹ straipsnyje nurodytus sandorius;

11) šio Įstatymo 42² straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų duomenis;

12) šio Įstatymo 42³ straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai važtaraščių ir kitų prekių gabenimo dokumentų duomenis;

13) Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais, būdais ir tvarka fiksuoti atsiskaitymų už parduodamas prekes (kai prekės superkamos, – superkamas prekes) ir teikiamas paslaugas duomenis;

14) šio Įstatymo 42⁴ straipsnyje nustatyta tvarka teikti Valstybinei mokesčių inspekcijai šio straipsnio 13 punkte nurodytus duomenis;

15) atlikti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose numatytas pareigas.

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 2 punkto. Byloje N-502-591-08 asmuo nepateikė mokestiniam patikrinimui dokumentų, pagrindžiančių pajamų gavimą, tokiais savo veiksmais trukdė mokesčių administratoriaus pareigūnams tinkamai atlikti mokesčių administravimo įstatyme nustatytas pareigas ir pažeidė MAĮ 33 straipsnio, 40 straipsnio 2 punkto, 41 straipsnio reikalavimus. Valstybinės mokesčių inspekcijos vadovų ir

kitų pareigūnų nurodymų mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą apskaičiavimo bei mokėjimo klausimais nevykdymą, taip pat trukdymą įgyvendinti kitas jų teises. Pažymėjo, kad šio straipsnio dispozicijoje nustatytos dvi alternatyvios veikos, kurių atlikimas užtraukia sankcijoje nustatytą baudą, tai: pirma, Valstybinės mokesčių inspekcijos vadovų ir kitų pareigūnų nurodymų mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą apskaičiavimo bei mokėjimo klausimais nevykdymas; antra, trukdymas įgyvendinti kitas Valstybinės mokesčių inspekcijos vadovų ir kitų pareigūnų teises. Akcentavo, jog bet kurios iš šių veikų atlikimas gali užtraukti administracinę atsakomybę. Iš šių teismo pasisakymų galima teigti, kad trukdymas atlikti mokesčių administratoriui savo pareigas gali užtraukti administracinę atsakomybę. Būtent šioje byloje pažeidimai nustatyti atliekant mokesčių mokėtojo mokestinį tyrimą. Teismas skirdamas administracinę nuobaudą pirmosios instancijos teismas atsižvelgė į tai, kad jis administracinį teisės pažeidimą padarė pirmą kartą, nėra jo atsakomybę sunkinančių aplinkybių, ir, nustatęs, kad pagrindo taikyti ATPK 301 straipsnį taikyti nėra, paskyrė jam administracinę baudą. Byla buvo nutraukti tik dėlto, kad yra pasibaigę ATPK 35 straipsnyje nustatyti administracinės nuobaudos skyrimo terminai, administracinio teisės pažeidimo bylos teiseną negali būti pradėdama, o pradėtoji turi būti nutraukiama, remiantis ATPK 250 straipsnio 7 punktu. Kadangi administracinės nuobaudos skyrimo termino suėjimas administracinio teisės pažeidimo bylos teiseną daro negalimą, byloje po tokios aplinkybės nustatymo negali būti sprendžiamas administracinio teisės pažeidimo padarymo ir/ar nepadarymo klausimas. Tokioje situacijoje bet kokios išvados apie pažeidimo padarymo faktą yra beprasmės, nes asmuo nei gali būti pripažįstamas kaltu, nei nusprendžiama, kad jis neatliko draudžiamos veikos. Todėl teisėjų kolegija nesvarstys kitų apeliacinio skundo argumentų, susijusių su teisės pažeidimo kvalifikavimu ir padaryto pažeidimo konstatavimu.

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 6 ir 8 punktų. Byloje EA-1636-556/2018 pareiškėja kreipėsi į apygardos teismą su skundu, prašydama panaikinti VMI sprendimą. Pareiškėja paaiškino, kad skundžiamame sprendime konstatuota, jog tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2009 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. pareiškėjos šeimos išlaidos viršijo gaunamas pajamas, pareiškėjai ir jos sutuoktiniui neužteko piniginių lėšų paskolų suteikimui įmonei, bankų paskolų dalies grąžinimo ir sumokėtų palūkanų bei dalinai vartojimo ir nepilnamečių vaikų išlaikymo išlaidoms padengti. Pareiškėja atkreipė dėmesį, kad pateikė deklaraciją ir visus pajamų gavimą patvirtinančius dokumentus. Mokesčių administratoriui laiku nekilo klausimų dėl Deklaracijos. Savo ruožtu pareiškėja visus dokumentus, reikalingus

gautų lėšų pagrindimui, saugojo atitinkamą laikotarpį, laikydamosi Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimų. Tačiau šiuo metu, kai nuo Deklaracijos pateikimo praėjo daugiau nei 11 metų, pareiškėja šių dokumentų pateikti galimybės nebeturi, kadangi jų neišsaugojo. Pareiškėja akcentavo, kad nei ji, nei jos sutuoktinis neturėjo ir neturi pareigos saugoti šiuos dokumentus neribotą laikotarpį (rėmėsi Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 13 d. nutarimu Nr. 1094 patvirtintos Privalomųjų patentų išdavimo fiziniams asmenims tvarkos 16.4 punktu, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 78 straipsnio 7 dalimi). Tuo tarpu mokesčių administratorius, teigdamas, jog mokesčių mokėtojas (veiklą vykdęs pagal patentus) turi pareigą neribotą laiką saugoti gautas pajamas pagrindžiančius dokumentus, sukuria pareiškėjai dar aukštesnius standartus, nei numato Lietuvos Respublikos įstatymai. Pareiškėjos teigimu, šiuo atveju nepateisinama laikytina tokia situacija, jeigu mokesčių administratoriui būtų suteikta teisė neribotą laiką tikrinti asmens (gyventojų) Deklaracijos duomenų tikrumą, asmenį (gyventoją) neribotą laiką įpareigojant pagrįsti šios Deklaracijos duomenis. Būtent apie tokią situaciją, dėl dokumentų saugojimo, kalbama A-2667-438/2015 byloje. VMI pažymėjo, kad pareiškėja ir jos sutuoktinis patikrinimo metu jokiais įrodymais nepagrindė Deklaracijoje nurodytų piniginių lėšų. Nors pareiškėja laikėsi pozicijos, kad Deklaracijoje nurodyta suma ne banke turėtų piniginių lėšų suma sukaupta iš pajamų, gautų iš darbo užmokesčio, iš individualios veiklos, taip pat iš įrangos, skirtos žvėrelių auginimui, pardavimo, nei ji, nei jos sutuoktinis nepateikė lėšų, gautų iš žvėrelių auginimo veiklos ir žvėrelių narvų, šaldytuvo, lupimo staklių, įvairių įrankių pardavimo faktus įrodančių dokumentų ir duomenų, taip pat nenurodė, kada ir koku laikotarpiu buvo vykdoma veikla, kieno vardu, kaip ir kur ji buvo įregistruota, kaip buvo deklaruojamos pajamos iš jos, kokiais metais buvo gautos pajamos (išskiriant už kiekvienus metus), kiek ir kokių patyrė išlaidų šiai veiklai, kiek susidarydavo pelno. Vien paaiškinimų (duomenų) apie pajamas teikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, pajamų gavimo nepagrindžia. Be to, mokesčių mokėtojas, pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais, prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos. Atitinkamai pareiškėjos skundo teiginiai, kad ji dokumentų neišsaugojo ir dėl to negali pagrįsti deklaruotų lėšų realumo, nepaneigia pareigos būti atsakingu ir rūpestingu bei tinkamai vykdyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – ir MAĮ) imperatyviai įtvirtintas mokesčių mokėtojo pareigas, t. y. teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus

dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 str.). Atsakovas pabrėžė, kad mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokestines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus. Ginčo esmė ir vyraujanti praktika pagal nustatytas aplinkybes atmetė atsakovo skundą, kadangi atsakovas neturi teisės prašyti laikyti ir saugoti dokumentus neribotą laiką, pareikšti argumentai buvo atmesti, kaip nepagrįsti. Mokesčių administratoriui suteikiančios teisę mokestinį patikrinimą atlikti, o tuo pačiu ir mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Pagal bylos aplinkybes analogiška situacija byloje LVAT 2015 m. rugsėjo 23 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015, 2016 m. rugsėjo 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-3938-438/2016, 2017 m. spalio 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1118-438/2017, 2018 m. kovo 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-636-442/2018, 2018 m. birželio 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-875-575/2018. Teismų praktika šiuo klausimu yra nusistovėjusi ir tęsiama analogiško pobūdžio byloje.

4. MOKESTINIS PATIKRINIMAS IR MOKESČIŲ MOKĖTOJO ATSAKOMYBĖ

4.1. Mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas

Mokesčiai yra ekonominė, politinė, teisinė kategorija. Norint atskleisti mokesčių teisės paskirtį, pirmiausia reikia pradėti nuo pačios mokesčio sampratos. Oksfordo teisės enciklopedija pateikia tokį apibrėžimą: „privalomas įnašas valdžiai išlaikyti, imamas nuo asmenų, nuosavybės, pajamų, vartojimo, operacijų ir pan., dabar paprastai nustatomas tarifu proporcingu apmokestinamo objekto dydžiui“. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nustato tokį mokesčio apibrėžimą: „Mokestis - mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei“ (Užubalis, 2012, p. 20).

Mokestinis patikrinimas mokesčių mokėtojui nėra maloni procedūra. Šiuo metu Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas išskiria dvi mokesčių mokėtojų kontrolės formas, tai yra mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas. Abiem atvejais yra tirama ir tikrinama, kaip mokesčių mokėtojas apskaičiuoja, deklaruoja ir moka mokesčius.

Mokestinis patikrinimas yra reglamentuojamas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo VI skyriuje. Mokestinio patikrinimo rūšys yra trys: kompleksinis, teminis ir operatyvus patikrinimas. Kompleksinis patikrinimas — mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Teminis patikrinimas — mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Operatyvus patikrinimas — įstatymuose bei poįstatyminiuose teisės aktuose nustatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas (MAĮ 115 str.)

Vadovaujantis MAĮ nuostatomis, skiriamos dvi mokesčių mokėtojų kontrolės procedūrų rūšys: mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas. Mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas, siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse. Mokestinis

tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Taigi, tiek mokestinis patikrinimas, tiek mokestinis tyrimas yra procedūros, skirtos tikrinti, kaip mokesčių mokėtojas atlieka pareigas apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčius, be to, abi procedūros yra mokesčių mokėtojų kontrolės formos (Medelienė, 2009, p. 51. *Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste*).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika susijusi su mokestiniu patikrinimu. LVAT pateikė išaiškinimą dėl sprendimo sustabdyti mokestinį patikrinimą apskundimo galimybes. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija pasisakė dėl mokesčių administratoriaus sprendimo sustabdyti mokestinį patikrinimą laikymo savarankišku administracinės bylos dalyku. Apžvelgiamoje administracinėje byloje ginčas kilo dėl Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos Kontrolės departamento direktoriaus 2014 m. lapkričio 24 d. sprendimų sustabdyti pareiškėjų mokestinius patikrinimus, atliekamus pagal 2012 m. gruodžio 4 d. pavedimus tikrinti, panaikinimo ir įpareigojimo užbaigti pareiškėjų mokestinius patikrinimus, atliekamus pagal pavedimus tikrinti, per vieną mėnesį nuo teismo sprendimo įsiteisėjimo. Nurodyti sprendimai sustabdyti pareiškėjų mokestinius patikrinimus buvo priimti motyvuojant tuo, jog yra renkama informacija (atliekamas susijusio asmens mokestinis patikrinimas).

MAĮ 114 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Taigi analizuojant nurodytas teisės normas, akivaizdu, kad mokesčių administratorius yra laisvas, kurią iš mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės formų pasirinkti: mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą. Analizuojant mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo procedūrų santykį, nagrinėjama situacija, kai mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojo mokestinį tyrimą, nepasiūlęs jam pašalinti trūkumų ir / ar prieštaravimų, inicijuoja mokestinį patikrinimą, kuriuo nustatomi mokesčių teisės aktų pažeidimai ir mokesčių mokėtojui skiriamos baudos. Tokiu atveju, kyla klausimas ar mokestinio patikrinimo inicijavimas laikomas mokestinį tyrimą reglamentuojančių procedūrinių normų pažeidimu. Jeigu atsakymas į pirmą klausimą teigiamas, ar mokestinis patikrinimas gali būti pripažintas

inicijuotu teisėtai, jeigu taip, kokią tuomet įtaką toks procedūrinis pažeidimas darytų įtaką mokesčių mokėtojui (Medelienė, A. 2009, *Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste*). Tokių skirtingų atvejų yra aiškinama LVAT bylose.

Dėl neveikimo pripažinimo neteisėtu ir įpareigojimo nutraukti mokestinį patikrinimą. Pareiškėja kreipėsi į teismą, prašydama pripažinti atsakovo Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos neveikimą – mokestinio patikrinimo neatnaujinimą ir neužbaigimą laiku – neteisėtu ir įpareigoti atsakovą nutraukti pareiškėjos atžvilgiu atliekamą mokestinį patikrinimą dėl per ilgą atliekamo mokestinio patikrinimo trukmės. Pareiškėjai buvo įteiktas Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos pranešimas apie mokestinį patikrinimą, kuriame nurodytas atliekamo teminio mokestinio patikrinimo dalykas: fizinių asmenų pajamų mokestis/gyventojų pajamų mokestis ir pridėtinės vertės mokestis. Mokesčių administravimo įstatymo 119 straipsnio 6 dalis numato, kad mokesčių administratorius privalo mokestinį patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį, nors ir patikrinimo trukmė mokesčių administratorius buveinėje neribojama. Taip pat nurodė, jog šią poziciją pagrindžia ir Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnams rekomenduojama mokestinio patikrinimo mokesčių administratoriaus buveinėje trukmę nustatančios Mokesčių patikrinimo atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87. Atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas mokesčių administratoriaus teises, net ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nevykdo savo pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi mokestinio patikrinimo metu, mokesčių administratorius negali būti pasyvus, jis nėra atleidžiamas nei nuo Mokesčių administravimo įstatyme jam numatytos mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės funkcijos. Tik aktyvūs mokesčių administratoriaus veiksmai gali užtikrinti mokestinio patikrinimo atlikimą per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką bei garantuojant mokesčių mokėtojo teises. Pareiškėja teigė, kad šioje byloje sunkiausia buvo daugiausia padarinių sukelti prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonė - turto areštas. Turto areštas aukščiau paminėtiems daiktams buvo pritaikytas apribojant jais disponavimo teisę. Dėl per ilgai užsitęsusio mokestinio patikrinimo ir atitinkamai taikomo nuosavybės teisių suvaržymo – turto arešto, ne tik nepaprastai ilgai suvaržytos pareiškėjos, kaip nekilnojamųjų daiktų savininkės, teisės, bet dėl per ilgai trunkančio suvaržymo patyrė realius piniginius nuostolius. Pareiškėja minėtu laikotarpiu vykdė nekilnojamo turto pirkimo – pardavimo individualią veiklą, neįregistravusi tokios

veiklos, neįsiregistravusi pridėtinės vertės mokesčio mokėtoja. Ji nedeklaravo iš individualios veiklos gautų pajamų, neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą mokesčių. Atsakovas teigė ir tai, kad teisės aktai nereglamentuoja mokestinio patikrinimo trukmės, tačiau įpareigoja mokesčių administratorių mokestinį patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Pažymėjo, jog pareiškėjos atžvilgiu pradėtą mokestinį patikrinimą atsakovas atlieka vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo bei Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir patvirtinimo taisyklių nuostatomis, nustatančiomis mokestinių patikrinimų atlikimo tvarką, t. y. siekdama mokestinį patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Teismas konstatavo, jog pareiškėja skundu ir jo patikslinimais kreipėsi į teismą, prašydama pripažinti atsakovo Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos neveikimą – mokestinio patikrinimo neatnaujinimą ir neužbaigimą laiku – neteisėtu bei įpareigoti atsakovą nutraukti pareiškėjos atžvilgiu atliekamą mokestinį patikrinimą dėl pernelyg ilgos atliekamo mokestinio patikrinimo trukmės. Kaip nustatė pirmosios instancijos teismas, pareiškėjos skundas buvo argumentuojamas mokestinio patikrinimo pratęsimo motyvų nepagrįstumu bei tuo, jog atsakovas, išnykus aplinkybėms, dėl kurių buvo sustabdytas mokestinis patikrinimas, nedelsiant jo neatnaujino. Vertindamas aplinkybes dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo ir pratęsimo pagrįstumo bei teisėtumo teismas pažymėjo, jog nagrinėjamoje administracinėje byloje pareiškėja neįrodė, kad mokesčių administratorius savo buveinėje vykdydamas pareiškėjos mokestinį patikrinimą turėjo realias galimybes jį atlikti per trumpesnę laikotarpį, tačiau jomis nepasinaudojo, t.y. vilkino patikrinimo eigą. Teismo vertinimu, priešingai, kaip matyti iš administracinės bylos medžiagos, tikrinimo metu mokesčių administratorius veikė aktyviai ir surinko bei privalėjo įvertinti daug faktinių įrodymų, apibūdinančių įvykdytus sandorius (A-438-1523-12). Taip pat dar vienoje byloje A-1374-438/2018, pagal MAĮ nuostatas matyti, jog mokėtinus mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai pateikdamas deklaraciją, ir preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi. Mokesčių administratoriui įstatymas suteikia teisę duoti privalomus vykdyti nurodymus, tačiau minėti nurodymai negali būti įpareigojantys mokesčių mokėtoją pateikti deklaraciją ar pakeisti pateiktoje deklaracijoje apskaičiuotas mokėtinų mokesčių sumas. Tokiu atveju, jei mokesčių administratorius nesutinka su mokesčių apskaičiavimu, MAĮ numato teisę mokesčių administratoriui atlikti mokestinį tyrimą, po kurio jis gali įteikti pranešimą mokesčių mokėtojui nurodydamas nustatytus trūkumus ar prieštaravimus bei pasiūlydamas jų pašalinimo

būdas. Jei minėti trūkumai nepašalinami, tai yra pagrindas, be kita ko, mokesčių administratoriui pradėti mokestinį patikrinimą. Pagal MAĮ 2 straipsnio 24 punktą, mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Pagal MAĮ 136 straipsnio 1 dalį, jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumų arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. Rašytinis pranešimas paprastai įteikiamas tuo atveju, jei su mokesčių mokėtoju nepavyksta susitarti žodžiu. MAĮ 136 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad rašytiniame pranešime mokesčių mokėtojui nurodomi nustatyti trūkumai ar prieštaravimai bei pasiūlomas jų pašalinimo būdas. Mokesčių administratorius pranešime turi nurodyti minėtų trūkumų ir prieštaravimų pašalinimo terminą, kuris negali būti trumpesnis negu 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Pagal MAĮ 137 straipsnio 2 dalį trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą.

4.2. Mokesčių mokėtojo atsakomybė

Mokesčių mokėtojai, tretieji asmenys ir (arba) juridinio asmens vadovai bei kiti atsakingi darbuotojai, nevykdantys ar netinkamai vykdantys jiems Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nustatytų pareigų, atsako pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą. Mokesčių mokėtojui netinkamai vykdant savo pareigas gali būti skiriamos baudos, delspinigiai, atleidimas nuo baudų ir delspinigių arba administracinė ir baudžiamoji atsakomybė.

Baudos, atleidimas nuo jų, administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Nuo 2019 m. sausio 1 dienos griežtėja atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus sankcijos. MAĮ 139 str. 2 dalyje įtvirtinta nauja mokesčių įstatymo pažeidimo sudėtis, nustatanti griežtesnę atsakomybę už pajamų, kurių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti, gavimą. Mokesčių administratoriui nustačius pajamų, kurių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti, gavimo faktą po

2019-01-01, mokesčių mokėtojui bus skiriama bauda nuo 50 iki 100 proc. nuo mokesčių administratoriaus nustatytų pajamų sumos. Iki šių pakeitimų už pajamų, kurių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti, gavimą buvo taikoma bendroji MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtinta sankcija ir didžiausia mokestinė bauda taikytina mokesčių mokėtojui negalėjo viršyti 50 procentų. Mokestinės baudas padidinimas du kartus, vertintinas kaip itin ženklus mokestinės teisinės atsakomybės sankcijų sugriežtinimas. Maksimalaus mokestinės baudos dydžio padidinimas iki 100 procentų ribos reiškia, kad mokesčių mokėtojas *de facto* turės sumokėti dvigubo dydžio mokestį už pajamas, kurių šaltinių mokesčių mokėtojas negalės pagrįsti. Tokiu būdu pajamų iš nenustatytų šaltinių gavimas įstatymo lygmeniu yra pripažįstamas sunkiausiu mokestiniu pažeidimu. Vis dėlto, šiuo atveju kyla klausimas dėl tokios nuostatos tikslingumo, nes nauja MAĮ 132 str. 4 dalies redakcija nuo 2019 m. sausio 1 dienos nustačius mokestinės ir baudžiamosios teisinės atsakomybės konkurencijos taisykles, tais atvejais, kai tas pats pažeidimas atitinka ir nusikalstamos veikos ir mokestinio pažeidimo sudėtį, visais atvejais pirmenybė privalės būti teikiama baudžiamosios atsakomybės taikymui ir mokestinė atsakomybė tokiu atveju galės būti taikytina tik tada, jeigu užbaigus ikiteisminį tyrimą mokesčių mokėtojui nebus taikomos baudžiamojo įstatymo sankcijos (MAĮ 132 str. 5 dalis) (Gruodis, P., 2019, *Svarbiausi atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo pokyčiai nuo šių metų pradžios*). Vadovaujantis MAĮ 139 str. 4 dalies nuostatomis, mokesčių mokėtojui, kuris antrą kartą baudžiamas už to paties mokesčio įstatymo pažeidimą per trumpesnę negu mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas, mokestinė bauda didinama dvigubai. Svarbu yra tai, kad mokesčių administratorius dėl skirtinos baudos dydžio turi įvertinti svarbius kriterijus, tokius, kaip pobūdis, mastas, kaltė, sunkinančios ir lengvinančios atsakomybės, dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą.

Nuo baudos atleisti galima pagal MAĮ 139 ir 140 straipsnius:

- 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo;
- 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 mokėtojo nemokumas;
- 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui;

4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio Įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Nuo baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Atleidimo nuo baudų tvarką, kai atitinkamo sprendimo priėmimas priklauso mokesčių administratoriaus kompetencijai, nustato centrinis mokesčių administratorius (MAĮ 141 str.).

Delspinigiai, atleidimas nuo jų. Skaičiuojami delspinigiai mokesčių mokėtojui:

1) už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį);

2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje);

3) už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos) (MAĮ 97 str.). Delspinigių skaičiavimo pradžia, trukmė bei atleidimas nuo delspinigių įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatymo 97-100 straipsniuose.

IŠVADOS

1. Valstybinė mokesčių inspekcija – centrinis mokesčių administratorius, kuris veikia siekiant įgyvendinti mokesčių įstatymus, užtikrinti mokesčių sumokėjimą į biudžetą, padėti mokesčių mokėtojams ir mokesčius išskaičiuojantiems asmenims įgyvendinti savo teises ir pareigas ir kt.
2. Mokesčių administratoriaus teisės yra plačiai apibrėžtos Mokesčių administravimo įstatyme. Svarbiausias aspektas, kad mokesčių administratorius vykdydamas jam pavestas funkcijas privalo stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą bei elgtis pagal įstatymą. Teorinį aiškinimą plečia teismų praktika, kuri nuosekliai yra naudojama metai iš metų.
3. Mokesčių mokėtojas yra svarbiausias mokesčių santykių subjektas. Tokią išvadą galime daryti analizuojant teismų praktiką bei teisės aktus. Norint suvokti mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų svarbą, privalome pasinaudoti teismų išaiškinimais. Mokesčių mokėtojo teisės bei pareigos Mokesčių administravimo įstatyme nėra plačiai aprašomos, kai kurios teisės konkretizuojamos atskiruose straipsniuose. Mokesčių mokėtojas privalo laikytis teisių ir pareigų visumos.
4. Mokesčių mokėtojas privalo puikiai išmanyti savo teises bei pareigas, kad mokesčių administratorius vykdydamas procesinius veiksmus, jų nepažeistų. Mokesčių mokėtojas negali būti atleistas nuo atsakomybės dėl nežinojimo savo teisių bei pareigų, jis privalo jas žinoti bei domėtis svarbiausiais pakeitimais.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004), Valstybė žinios, 63-2243
2. Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas, Valstybės žinios, 1999-04-02, Nr. 30-856
3. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 13 d. įsakymas Nr. VA-93
4. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 15 d. įsakymas Nr. 46
5. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87
6. Valstybės žinios (2007) *Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo*
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis (2011) Nr. 21, ISSN 1822-8224
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2022 (aktuali redakcija)

Specialioji literatūra

9. Gruodis, P. (2019) *Svarbiausi atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo pokyčiai nuo šių metų pradžios*
10. Juška, H. (2015). *Finansų teisė. Mokomoji priemonė*. Kauno kolegija, Kaunas. A4-127/2007
11. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2022, *Mokesčių mokėtojų teisės*
12. Medelienė, (2009) *Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste*
13. Navickas, E. (2007). *Mokesčių teisė: bendrosios teisės teorijos aspektai*. Magistro darbas, socialiniai mokslai. Teisė (S001), Vilniaus universitetas, Vilnius
14. Pimpytė, A. (2019) *Kokias teises turi mokesčių mokėtojas, kai pas jį „į svečius“ ateina mokesčių administratorius?*

15. Užubalis, G. (2012) Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). Daktaro disertacija, socialiniai mokslai. Teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas, Vilnius
16. Vasiliauskas, V. (2005) Nr 5, *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?. Apskaitos ir mokesčių apžvalga*

Teismų praktika

17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 3 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. A556-336/2011
18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-127/2007
19. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-685/2005
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. gruodžio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-393-520/2022
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-227-1047/2022
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-438/2019
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-505/2010
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-647-602/2020
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-431-602/2021
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A17-328/2007
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. A17-301/2007
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2980-968/2020

29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-685/2005
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-722/2008
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1292/2010
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. kovo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-723-556/2015
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-127/2007
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A5-1075/2005
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A14-1166/2005
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. gruodžio 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-39-735-07
37. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismo sprendimas administracinėje byloje Nr. A-15-1421-05
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. vasario 15 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. A-1375-438/2018
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. liepos 5 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A-202-602/2017
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. kovo 14 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. EA-1636-556/2018
41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. balandžio 27 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015
42. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 23 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015
43. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 28 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. A-438-1523-12
44. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A14-1981/2006

45. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2015 m. gruodžio 15 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. A-355-602/2017
46. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2015 m. gruodžio 21 d. sprendimo administracinėje byloje Nr. EA-381-602/2017
47. Regionų apygardos administracinio teismo Kauno rūmų 2018 m. gegužės 21 d. nutarties administracinėje byloje Nr. eAS-493-520/2018
48. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2011 m. vasario 22 d. nutarties administracinėje byloje Nr. AS-143-338-11
49. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-722/2008
50. Vilniaus apygardos administracinio teismo byloje Nr. I-1286-602/2009
51. 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartį administracinėje byloje Nr. A11-648/2003

SANTRAUKA

Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų

Šis magistro darbas leidžia sistemiškai išanalizuoti mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų santykį Lietuvos Respublikoje teisės kontekste.

Pirmoje magistro darbo dalyje siekiama atskleisti Valstybinės mokesčių inspekcijos darbo specifiką, pagrindinius uždavinius, bei tikslus. Valstybinė mokesčių inspekcija yra Lietuvos Respublikos institucija atsakinga už mokesčių administravimą, pavaldi atskaitinga Lietuvos Respublikos finansų ministerijai

Antroje ir trečioje dalyse yra nagrinėjami svarbiausi magistro darbo aspektai. Išanalizuotos mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos tiek teoriniu tiek praktiniu aspektais. Pateiktos teisės yra nagrinėjamos pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką bei įstatymus, kad būtų galima suprasti, kaip kiekvieną teisę ir pareigą vertina Lietuvos teismai.

Ketvirta dalis yra skirta mokesčiniam patikrinimui bei mokesčių mokėtojo atsakomybei. Be šių dviejų dalykų, nebūtų galima vykdyti patikrinimų mokesčių mokėtojui bei taikyti administracinę arba baudžiamąją atsakomybę už teisių pažeidimus. Mokesčių mokėtojais, tretieji asmenys ir (arba) juridinio asmens vadovai bei kiti atsakingi darbuotojai, nevykdantys ar netinkamai vykdantys jiems Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nustatytų pareigų, atsako pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą.

SUMMARY

The relations between the rights and duties of the tax administrator and the taxpayer

This master's thesis allows to analyze the relationship between the rights and duties of the tax administrator and the taxpayer in the Republic of Lithuania.

The first part of the master's thesis aims to reveal the specifics of the work of the State Tax Inspectorate, the main tasks and goals. The State Tax Inspectorate is an institution of the Republic of Lithuania responsible for tax administration, subordinate and accountable to the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania.

The second and third parts of the master's work are the most important and essential aspects. The rights and duties of the tax administrator and the taxpayer are analyzed in both theoretical and practical aspects. The presented rights are examined according to the practice and laws of the Supreme Administrative Court of Lithuania in order to understand how each right and duty is evaluated by the Lithuanian courts.

The fourth part is dedicated to the tax inspection and the responsibility of the taxpayer. Without these two things, it would not be possible to carry out checks on the taxpayer and apply administrative or criminal responsibilities for rights violations. Taxpayers, third parties and/or managers of a legal entity and other responsible employees who do not fulfill or improperly fulfill their duties set out in the Tax Administration Law of the Republic of Lithuania shall be liable in accordance with the Code of Administrative Offenses of the Republic of Lithuania.