

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Rapolo Bernatonio

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

Mokesčių mokėtojo teisės Lietuvos Respublikoje

Rights of a Taxpayer in the Republic of Lithuania

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šio magistro darbo tikslas yra apžvelgti ir išnagrinėti esamą mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimą Lietuvoje. Galiojančių įstatymų ir kitų teisės norminių aktų analizė rodo, kad mokesčių mokėtojų teisių apimtis per pastaruosius 30 metų evoliucionavo teigiama kryptimi, ypač Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą. Tačiau norint suteikti daugiau teisinio tikrumo (užtikrintumo) mokesčių mokėtojams, reikia tikslesnio teisinio reguliavimo, kad jų teisės mokesčių administravimo procese būtų geriau apsaugotos. Šiame darbe pateikiama tyrimo uždaviniams aktualios teismų praktikos apžvalga, ypatingą dėmesį skiriant byloms, kurias nagrinėjo LVAT ir, kiek tai būtina, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas ir Europos žmogaus teisių teismas. Taip pat identifikuojami aspektai bei, esant galimybei, teikiami pasiūlymai, kaip būtų galima patobulinti esamas teisės norminių aktų nuostatas. Darbe taip pat trumpai apžvelgiama tolesnė mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo Lietuvoje raidos perspektyva.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių mokėtojo teisės, mokesčių administravimas, teisinis tikrumas, teisėtumo principas, mokesčių administratorius, mokestiniai teisiniai santykiai.

The objective of this master's thesis is to overview and analyse the existing regulatory environment of the taxpayer rights in Lithuania. The analysis of the laws and regulations in force shows that the scope of the taxpayer rights has evolved over the last 30 years, and, especially, with Lithuania's accession to the EU. However, there are quite a few aspects where clearer regulation is desirable, for the purpose of ensuring further legal certainty to the taxpayers, as regards protection of their rights in the process of tax administration. To the extent necessary, this work contains an overview of the relevant court jurisprudence, with the specific emphasis on the cases heard by the Supreme Administrative Court of Lithuania, and, where relevant, the Court of Justice of the EU and the European Court of Human Rights. On the basis of the identified problematic aspects, to the extent possible, a number of suggestions is also made as to how the current legislation in this area could be improved. The thesis also contains a brief overview of further perspectives of development of Lithuanian regulations covering taxpayer rights.

Keywords: rights of a taxpayer, tax administration, legal certainty, principle of legality, tax authorities, tax legal relationships.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	3
IŽANGA.....	4
I. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ SAMPRATA	8
1.1. Mokesčių mokėtojo teisių samprata.....	8
1.2. Mokesčių mokėtojo teisių atribojimas nuo mokesčių mokėtojo interesų	10
1.3. Mokesčių mokėtojo teisių rūšys	12
II. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ REGLAMENTAVIMO RAIDA LIETUVOS RESPUBLIKOJE	15
2.1. Mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimas Lietuvoje po 1990 m.....	15
2.2. Mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo raidos perspektyvos.....	19
III. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ, ĮTVIRTINTŲ MAĮ, APŽVALGA IR JURIDINĖ PROBLEMATIKA	23
3.1. Teisė iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti	23
3.2. Teisė gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais	28
3.3. Teisė reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas.....	31
3.4. Teisė asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujama esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose	35
3.5. Teisė dalyvauti mokestinio patikrinimo procese	38
3.6. Teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto	42
3.7. Teisė gauti visus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu	44
3.8. Teisė nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų.....	47
3.9. Teisė reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų	50
3.10. Teisė reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą	

3.11. Teisė reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą.....	60
3.12. Teisė įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą	62
3.13. Mokesčių mokėtojo teisė tvarkyti kitų subjektų asmens duomenis ir teisė reikšti požiūrį dėl mokesčių administratoriaus sprendimų, kurie grindžiami automatizuotu duomenų tvarkymu	67
3.14. Teisė naudotis kitomis MAĮ ir kitų įstatymų bei jų lydymųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis	69
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	72
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	73
SANTRAUKA	93
SUMMARY	94

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

ABTĮ -	Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas
ANK -	Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas
BDAR -	Europos Parlamento ir Tarybos Reglamentas dėl fizinių asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo ir kuriuo panaikinama Direktyva 95/46/EB (Bendrasis duomenų apsaugos reglamentas)
ES -	Europos Sąjunga
ESTT -	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas
EŽTT -	Europos Žmogaus Teisių Teismas
LAT -	Lietuvos Aukščiausiasis Teismas
LR CK -	Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas
LR CPK -	Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas
LRK -	Lietuvos Respublikos Konstitucija
LRKT -	Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas
LRV	Lietuvos Respublikos Vyriausybė
LVAT -	Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas
MAĮ -	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas
MGK –	Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
PVMĮ	Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas
VAĮ –	Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas
VMI prie LR FM –	Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos

IŽANGA

Mokesčiai - pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas (Marcijonas, Sudavičius, 2013, p. 15), todėl didelę svarbą teisės sistemoje visada turi teisės norminiai aktai, kuriais nustatomas mokesčių objektas, mokestinės išimties ar lengvatos, mokestinių teisinių santykių subjektai, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo bei mokesčių administravimo tvarka. Tuo tarpu mokesčių mokėtojų interesai (jei vadovaujamosi vien tik ekonominiais motyvais), yra, galima teigti, priešingi, ir, skirtingai nuo pareigos privatinėje teisėje, pareigos mokėti mokesčius apimtis nėra pasirenkama paties mokesčių mokėtojo (Užubalis, 2012, p. 48).

Todėl, atsižvelgiant į pagrindinius teisės principus (teisėtumo, viešumo, šalių lygybės prieš įstatymą ir t.t.), ir siekiant, kad šie principai būtų tinkamai įgyvendinti, labai aktuali tampa klausimas, kur baigiasi vienos mokestinio teisinio santykio šalies pareigos ir prasideda kitos šalies teisės.

Mokestinių teisinių santykių reglamentavimo tendencijos Lietuvoje rodo, kad nors ir vyksta šios srities teisės norminių aktų raida didesnio teisinio tikrumo link, tačiau mokesčių teisės norminių aktų nuolat daugėja ir juos suprasti ir taikyti teisingai išlieka sudėtingu uždaviniu.

Net ir Lietuvos teismai (pvz., LVAT) pripažįsta, kad "vienu didžiausių iššūkių mokesčių bylose vis dar išlieka dažnai neaiškus ir neišsamus nacionalinis teisinis reguliavimas" (*LVAT 2015 metų veiklos apžvalga*, p. 27).

Tokiomis aplinkybėmis kyla hipotezė, kad išsamus, tinkamas ir tikslus mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimas ir jų veiksmingo gynimo užtikrinimas išlieka siektina būtinybe, nes tik tokiu būdu gali būti garantuojamas demokratijos ir teisinės valstybės principų realus veikimas. Todėl yra tikslinga giliau panagrinėti, kokia tikroji mokesčių mokėtojo teisių apimtis Lietuvoje ir kokios tų teisių ribos, ir ar yra terpė, kur būtų galima siekti geresnio teisinio reglamentavimo.

Šio darbo **objektas** - teisės normos, reglamentuojančios mokesčių mokėtojų teises Lietuvoje ir jų raida po 1990 m., ypatingą dėmesį skiriant šiuo metu galiojančių teisės normų analizei.

Darbo **tikslas ir uždaviniai** - apibrėžus mokesčių mokėtojų teisių sampratą, nurodyti jos vietą teisės sistemoje teisės teorijos mokslo aspektu, apžvelgti darbui aktualių teisės norminių aktų raidą Lietuvoje, išnagrinėti esamą teisinį reglamentavimą, esant galimybei, pateikti pasiūlymus dėl galimo teisės aktų patobulinimo, bei trumpai apžvelgti mokesčių mokėtojų teisių raidos perspektyvas.

Siekiant darbo tikslo ir uždavinių buvo pasirinktos šios **darbo temos nagrinėjimo ribos**:

- a) nors MAĮ, kuris yra pagrindinis šiame darbe nagrinėjamas teisės norminis aktas, yra taikomas ir muitų bei valstybinio socialinio draudimo įmokų administravimui, šio darbo tikslams pasiekti apsiribojama tik mokesčių teisės norminių aktų, teisės aiškinimo bei taikymo aktais ir šios srities literatūra;
- b) darbe nagrinėjamos subjektinės (teisės normomis nustatytos) mokesčių mokėtojų teisės (t. y. teisių objektyvia prasme analizė neatliekama);
- c) teisės, bendros visų rūšių teisinių santykių subjektams išsamiau nenagrinėjamos (t. y. nagrinėjamos tik specialiosios mokestinių teisinių santykių subjektų teisės);
- d) pagrindinis dėmesys skiriamas šiuo metu galiojančioms teisės normoms ir jų taikymo praktikai.

Mokesčių mokėtojų teisių ratas yra labai platus. Todėl darbe koncentruojamasi į teisių, bendrų visiems mokesčių mokėtojams, analizę.

Darbo aktualumo ir originalumo klausimu, reikia pastebėti, Lietuvoje esančioje specializuotoje akademinėje teisės literatūroje mokesčių teisės srityje skiriama palyginti nedaug dėmesio mokesčių mokėtojų teisių analizei. Todėl, nors specializuotos mokesčių teisės srities literatūros ir mokslinių tyrimų daugėja, yra tikėtina, kad šis darbas bus aktualus tuo, kad jame bus detalai nagrinėjamas labai svarbus mokesčių mokėtojų teisinės padėties elementas (sudėtinė dalis). Šis darbas gali būti aktualus ir teisės praktikai, nes jame pateikiama informacija apie galiojančių teisės normų taikymo ir aiškinimo ribas, bei formuluojami pasiūlymai dėl galimo teisės normų tobulinimo. **Originalumo** darbui suteikia tai, kad esamos mokesčių mokėtojų teisės nagrinėjamos detalai, atsižvelgiant į teismų praktiką, ir siekiant identifikuoti esamo reglamentavimo trūkumus.

Rašant šį darbą buvo naudojami **klasikiniai teisės mokslinių tyrimų metodai**, kurie faktiškai yra bendri visiems socialiniams mokslams (Tidikis, 2003, p. 355). Rengiant darbą daugiausia buvo taikomi teoriniai metodai. Pirmiausia - analizės ir lyginimo metodai, analogijos metodas, apibendrinimo ir dedukcijos metodas, lyginamasis, istorinis metodas. Empirinių metodų taikymas buvo ribotas dėl darbo objekto ir tikslo specifikos. Vienas pagrindinių taikytų empirinių metodų buvo dokumentų analizė. Specialūs statistiniai tyrimai rengiant darbą atliekami nebuvo, nes darbas skirtas teisinio reglamentavimo

problemoms. Todėl statistinis metodas darbe beveik netaikytas, išskyrus kituose šaltiniuose rastų statistinių rezultatų panaudojimą. Taip pat buvo naudojamas ir aprašomasis metodas.

Darbas parengtas naudojant visų pirmiau nurodytų metodų sintezę.

Svarbiausi šiame darbe naudoti šaltiniai, atsižvelgiant į temos specifiką, yra Lietuvos teisės norminiai aktai, nustatantys ir reglamentuojantys mokesčių mokėtojų teises bei jų įgyvendinimo procesą. Todėl dažniausiai daromos nuorodos į Mokesčių administravimo įstatymą ir su juo susijusius poįstatyminius teisės norminius aktus. Kadangi šie teisės norminiai aktai yra nagrinėjami taip pat ir platesniame, visos LR teisės kontekste, yra remiamasi ir Lietuvos Respublikos Konstitucija (LRK) bei kitais teisės norminiais aktais. Atsižvelgiant į tai, kad nuo 2004 m. Lietuva įstojo į ES, šio darbo uždaviniams pasiekti taip pat buvo reikalinga remtis ir ES teisės norminiais aktais, pvz., Tarybos 2011 m. vasario 15 d. direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje (toliau - Tarybos direktyva 2011/16/ES).

Siekiant šio darbo uždavinių remiamasi Lietuvos teismų praktika, o taip pat, kiek tai aktualu ir reikalinga, EŽTT ir ESTT bylų medžiaga. Dėl darbo specifikos, koncentruojamasi ties LVAT praktika, kuri išlieka aktualiausiu šaltiniu siekiant nustatyti teisės norminių aktų nuostatų aiškinimo ribas. Pripažintina, kad moksliniu požiūriu būtų naudinga nagrinėti teismų praktiką, susijusią su mokesčių mokėtojų teisių gynimu, nuo pat 1990 m., tačiau tai nedaroma dėl magistro darbui keliamų apimties reikalavimų, o taip pat ir dėl to, kad maždaug paskutiniųjų 15 metų (t. y. nuo Lietuvos narystės ES pradžios), LVAT praktikos pavydžių apžvalga yra iš esmės pakankama siekiant šio darbo tikslų.

Dėl darbo tikslo ir darbui keliamų apimties apribojimų užsienio valstybių teisės norminiai aktai išsamiau nenagrinėjami, pateikiamos iš esmės tik lyginamojo pobūdžio nuorodos.

Lietuvoje palaiapsniui daugėja akademinės teisinės literatūros, nagrinėjančios mokesčių teisės probleminius aspektus. Todėl rengiant šį darbą buvo peržvelgti jam aktualūs aspektai akademinėje literatūroje, pvz. B. Sudavičiaus, A. Marcijono ir A. Medelienės mokesčių teisės vadovėliuose, taip pat kai kurių užsienio šalių autorių (pvz. V. Wöhrer, P. Valente, H. Kelsen, N. Vitruk, M. Marčenko) darbuose. Taip pat buvo naudojamos ir Lietuvoje apgintomis ir darbui aktualiomis disertacijomis teisės srityje (pvz. G. Užubalio, U. Gailiūnienės, P. Gruodžio), taip pat Lietuvos bei užsienio šalių autorių akademiniais ir praktiniais straipsniais.

Pastebėtina, kad užsienio literatūroje mokesčių mokėtojo teisėms skiriama svarbi vieta, ir ši sritis nagrinėjama daug išsamiau nei Lietuvoje. Ypač didelis dėmesys skiriamas analizei, kaip mokesčių teisės srityje funkcionuoja kitų teisės sričių (šakų, pošakių) teisės

normos, kurios laikomos bendrųjų materialinės ar procesinės teisės principų išraiška (pvz. kokia specifika mokesčių teisės srityje atsiranda, kai taikomi *lex retro non agit* ar *audiatur et altera pars* principai ir t. t.). Šiuo atžvilgiu paminėtina Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) ir Tarptautinio fiskalinės dokumentacijos biuro (IBFD) veikla (pvz. reguliariai vykstančių tarptautinių konferencijų, skirtų praktinėms mokesčių mokėtojų teisių apsaugos problemoms, bei jų medžiaga, taip pat reguliariai vykdoma mokesčių mokėtojų teisių reguliavimo situacijos apžvalga ekonomiškai stipriausiose ir aktyviausiose valstybėse).

Darbas parengtas remiantis teisės aktais, galiojusiais iki 2021 m. kovo 31 d.

I. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ SAMPRATA

1.1. Mokesčių mokėtojo teisių samprata

Siekiant šio darbo tikslų yra būtina nustatyti kuo tikslesnę sąvokos "mokesčių mokėtojo teisės" apibrėžtį, nes tai leis tiksliau nustatyti šiuo darbu atliekamo tyrimo ribas.

Analizės pagrindu imkime "**teisės sistemos**" sąvoką, kuri suprantama kaip "teisės normų visumos egzistavimo ir veikimo būdas, kur visos teisės normos suorganizuotos į teisės institutus, pošakius, šakas, susijusios tarpusavio priklausomybe ir veikia garantuodamos viena kitos veiksmingumą" (Vaišvila, 2004, p. 335).

Nagrinėjamai temai taip pat yra aktuali **teisinių santykių** apibrėžtis (sąvoka). Žinome, kad teisiniai santykiai - teisės normomis reguliuojami (jų pagrindu kylantys) visuomeniniai santykiai, kurių dalyviai turi subjektines teises ir (teisines) pareigas, kurias saugo ir garantuoja valstybė (Marčenko, Deriabina, 2015, p. 122). Nors teisės teorijos literatūroje randame įvairių šios sąvokos apibrėžimų, atkreiptinas dėmesys, kad jie dažnai skiriasi tik kai kuriomis detalėmis (Vaišvila, 2004, p. 402). Teisiniai santykiai taipogi yra suprantami kaip ypatingos rūšies visuomeniniai santykiai teisinio reguliavimo pagrindu įgaunantys teisinę formą ir tampantys teisiniais. Šiuo atveju teisinių santykių objektu yra materialūs ir nematerialūs gėriai, susiję su visuomeniniais ir asmens interesais (Lastauskienė *et al.*, 2020, p. 186) . Žinoma, šių skirtumų svarba yra neginčytina, ypač atsižvelgiant į diskursą, kylantį atsisakius pozityvistinės tyrimo metodologijos (pvz. dėl subjektinės ir objektyviosios teisės santykio) (Spruogis, 2011, p. 563-564).

Tradicinėje teorijoje "teisinio santykio" sąvoka glaudžiai siejasi su pareigos ir teisės sąvokomis. Teisinis santykis apibrėžiamas kaip teisės subjektų santykis, t. y. kaip santykis tarp pareigos subjekto ir ją atitinkančios teisės subjekto, arba (ir tai nėra tas pats) kaip santykis tarp pareigos ir ją atitinkančios teisės (Kelsen, 2002, p. 153).

Šiam darbui svarbi ir mokesčių mokėtojo teisinės padėties(statuso) sąvoka (čia pagrindu imkime klasikinę teisės teorijos sąvoką): teisinių santykių subjekto (mokesčių mokėtojo) teisių ir pareigų visuma.

Mokslinėje literatūroje nėra vieningos nuomonės, kokie elementai sudaro teisinį statusą: netgi galime rasti nuomonių, kad teisinio santykio subjekto "teisinė padėtis" ir "teisinis statusas" yra netapačios sąvokos (Misiūnas, 2008, p. 101). Tačiau visuomet pastebėsime, kad teisinės padėties (statuso) sandaros elementu bus laikomos subjektinės teisės ir pareigos.

Taigi, mokestinio (kaip ir bet kokio kito) teisinio santykio turinį sudaro jo subjektų teisės ir pareigos, arba, kaip teigiama - "teisinis santykis yra teisinis subjektų ryšys. Nėra teisių be pareigų ir pareigų be teisių - tai svarbiausias teisės principas" (Vansevičius, 2002, p. 212). Tačiau sudėtingiausiu, tiek praktiniu-teisiniu, tiek ir filosofiniu aspektu, vis tiek lieka klausimas: kaip geriausia suformuluoti (apibrėžti) teisės ir su ja koreliuojančios pareigos santykį (Craig *et al.*, 2005, p. 908-909).

Šio darbo tikslais, remsimės įprasta apibrėžtimi, kad **subjektinė mokesčių mokėtojo teisė** yra mokesčių srities teisės aktų normomis nustatytas leistino elgesio matas, užtikrintas atitinkamomis mokesčių administratoriaus pareigūnų pareigomis ir garantuojamas administracinės ir teisminės apsaugos priemonėmis (Diomin, 2006, p. 128). Matome, kad ši subjektinės teisės sąvoka yra atspindėta ir Lietuvoje atliktuose moksliniuose tyrimuose (pvz. Vaišvila, 2004, p. 336; Užubalis, 2012, p. 434; Lastauskienė *et al.*, 2020, p. 194).

Reikia sutikti su nuomone, kad daugelis mokesčių mokėtojų (mokestinę prievolę turinčių subjektų) teisių nėra unikalios, t. y. jos yra išvestinės iš pagrindinių pilietinių ar žmogaus teisių, laisvių ar teisės principų, pvz. teisėtumo ir teisinio tikrumo, nediskriminavimo ir lygybės, sąžiningumo prezumpcijos ir t. t. (žr. Europos Komisija, 2016, *Guidelines for a Model for a Taxpayers' Code*, p. 4).

Tačiau taikyti mokesčių teisės aktus tiksliai neapibrėžus, kokios yra mokesčių mokėtojų teisės, būtų sudėtinga - t. y. dėl mokestinių teisinių santykių specifikos bei viešojo ir administracinio jų pobūdžio, būtina numatyti mokesčių mokėtojų teisių ribas, jas formuluojant kuo tiksliau.

Kyla klausimas, kaip tikslingiausia apibrėžti mokesčių mokėtojų teises - ir ar geriausia tai daryti atskiru specialiu įstatymu. Matome, kad ilgainiui ima vyrauti mokesčių mokėtojų teisių kodifikavimo tendencija (žr. šio darbo 2.2 skyrių). Jungtinė Karalystė yra viena iš pirmųjų šalių, priėmusi "Mokesčių mokėtojų chartiją", kuria siekiama optimizuoti viešojo administravimo paslaugas piliečiams. Prancūzijoje mokesčių mokėtojų teisės mokestinio patikrinimo metu buvo nustatytos nuo 1975 m. Vokietijos mokesčių kodekse jau beveik prieš šimtmetį buvo numatytos mokesčių mokėtojų teisės (nuo 1919 m.) (Valente, 2017, p. 808).

Turime pastebėti, kad Lietuvoje, remiantis Teisėkūros pagrindų įstatymu (2012), pagrindiniai teisėkūros principai yra laikomi imperatyviais reikalavimais, keliamais teisėkūroje dalyvaujantiems subjektams, siekiant sukurti vientisą, nuoseklią, darnią ir veiksmingą teisės sistemą (pvz. šio įstatymo 3 str. 2, 3, 6 ir 7 p. numatyti proporcingumo, pagarbos asmens teisėms ir laisvėms, aiškumo ir sistemiškumo principai). Todėl šiame

darbe ir reikia svarstyti klausimą, ar MAĮ nuostatos, o ypač - 36 str. normos, atitinka visus šiuos principinius reikalavimus.

1.2. Mokesčių mokėtojo teisių atirbojimas nuo mokesčių mokėtojo interesų

Šio darbo tikslais, siekiant tiksliau apibrėžti darbo nagrinėjimo dalyką, būtina nustatyti takoskyrą tarp mokesčių mokėtojų teisių ir jų interesų sąvokų.

Mokestiniai teisiniai santykiai, viena vertus, yra susiję su mokesčių mokėtojams priklausančių lėšų (pajamų) paėmimu (persikirstymu) ir, kita vertus, su poreikiu rinkti lėšas (pajamas) valstybės funkcijoms. Dėl tokio dvejojimo pobūdžio, būtent mokestiniuose teisiniuose santykiuose aiškiausiai matyti, kaip susikerta privatūs ir viešieji interesai, ir tokia sankirta turi tiesioginę įtaką mokesčių mokėtojo teisinės padėties turiniui, jos juridiniam apibūdinimui bei įgyvendinimui. Būtent šiame kontekste yra svarbu atriboti mokesčių mokėtojo teisės sampratą nuo mokesčių mokėtojo intereso sampratos.

Interesas - bendrinė sąvoka, reikšianti, pavyzdžiui, siekiamą naudą, rūpinimą dalyką ar reikalą. kalbant apie interesą kaip apie teisinę kategoriją (sąvoką), o ypač - apie mokesčių mokėtojo interesą, teisės doktrinoje tai dažniausiai suprantama kaip tam tikra lūkesčių būseną, specifinis poreikis išsaugoti jau turėtą naudą arba jos tikėjimasis (Ambrožej, 2018, p. 551).

Savo ruožtu, teisės teorijos moksliniuose darbuose dažnai matome, kad interesus galima skirstyti į teisėtus (ginamus teisės) ir neteisėtus, t. y. tokius, kurių teisės normos negina. Jei interesas yra formalizuotas (apibrėžtas) teisės normoje (t. y. sunormintas), jis laikomas subjektine teise. Jei interesas nėra konkrečiai apibrėžtas, bet bus saugomas (ginamas) teisės normomis - tokiu atveju jis bus laikomas teisėtu interesu. Interesai, kurie teisės normomis nėra saugomi, negali būti laikomi teisėtais. Teisėti interesai (kai kurie autoriai juos laiko atskiru struktūriniu teisinės padėties (statuso) elementu), papildo asmens teisių, laisvių ir pareigų sistemą (Vitruk, 2018, p. 12).

Įmanoma nuomonė, kad teisėtą interesą galima laikyti subjektine teise, teigiant, kad nors jis ir nėra sunormintas, tačiau jo teisėtumo esmė tame, kad toks interesas neprieštarauja mokesčių teisės norminiams aktams. Tačiau, kaip matome iš teismų praktikos, daug lengviau teisėtą interesą ginti tada, kai jis yra tiesiogiai apibūdintas (nors nebūtinai suformuluotas įstatyme kaip teisė).

Šių teorinių pastebėjimų praktinė svarba atsiskleidžia, kai nagrinėjame, pavyzdžiui, ar teisėtu laikytinas interesas organizuoti savo veiklą renkantis mažesnes mokėtinų

mokesčių sumas generuojančią sandorių konstrukciją (ir, pavyzdžiui, ar nevertėtų į mokesčių mokėtojų subjektinių teisių sąrašą įrašyti bendrą teisę naudotis mokesčio lengvatomis). Tokių teisių formalizavimas palengvintų mokesčių mokėtojų padėtį, tačiau galėtų apsunkinti, pvz., piktnaudžiavimo teise instituto taikymą mokesčių srityje).

Mokestiniai teisiniai santykiai yra geras pavyzdys, kada viešieji ir privatūs teisinio santykio subjekto interesai nesutampa. T. y. viešasis interesas surinkti tam tikrus mokesčius tam, kad būtų įgyvendintos valstybės funkcijos, nebūtinai turi sutapti su privačiu individualaus subjekto interesu mokėti kuo mažiau mokesčių, nes, pavyzdžiui, valstybės teikiama "nauda" suvokiama ne visų mokesčių mokėtojų vienodai (čia nekeliame klausimo, ar privatus interesas mokėti mažiau mokesčių yra teisėtas (ir iki kurios ribos). Taigi, jei laikysime, kad viešas interesas mokestiniuose santykiuose yra bendras visiems visuomenės nariams (o tai reiškia - ir mokesčių mokėtojams), galima sutikti su nuomone, kad "jei toks sutapimas įvyksta objektyviai, to [kad viešasis interesas atitinka privatų] gali nesuvokti konkretus privataus intereso turėtojas. Tokia padėtis yra natūrali mokesčių srityje, nes mokesčių santykių kontekste privatus subjektas, kaip taisyklė, yra priverstas paaukoti savo interesus: jis praranda teisę į tam tikrą jam priklausančios materialinės naudos dalį dėl dažnai nematerialios ir konkrečiai neužtikrintos naudos iš viešųjų subjektų veiklos" (Vinnickij, 2003, p. 139). Todėl sutiktina su išvada, kad mokestiniai teisiniai santykiai gali funkcionuoti tik jeigu juridinėmis (ir teisėtomis) priemonėmis ribojamos tam tikros privataus subjekto valios laisvės išraiškos formos (t. y. sukuriama subjektinė pareiga mokėti mokesčius). Esant turtinei (mokestinei) subjektinei pareigai, automatiškai mažėja galimybė ginti savo (asmeninius) turtinius interesus.

Kad valstybės finansinių interesų gynimas yra teisėtas interesas pripažįstama ir ESTT praktikoje (pvz. sprendimai bylose *Sosnowska*, 2008, 22 par., *Halifax ir kt.*, 2006, 71 par., *R.*, 2010, 36 par., ir *Mednis*, 2012, 31 par.).

Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos mokesčių įstatymai tiesiogiai nenumato nei mokesčio mokėtojo interesų sąvokos, nei nurodo, kad jie yra ginami (tuo tarpu teisėtų valstybės interesų gynība yra įtvirtinta MAĮ 32 str. 6 p.).

Žinoma, ir LVAT mokesčių surinkimą yra pripažinęs viešuoju interesu (žr., pvz., LVAT 2006 m. birželio 27 d. sprendimą ir LVAT 2007 m. vasario 26 d. nutartį), kuris, kaip matome iš mokestinių ginčų statistikos (žr. šio darbo 2.1 skyrių), ginamas tvirtai. Tačiau Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (LRKT) yra pripažinęs, kad viešasis interesas, kaip bendras valstybės, visos visuomenės ar visuomenės dalies interesas, turi būti derinamas su individo autonominiiais interesais, nes ne tik viešasis interesas, bet ir asmens teisės yra konstitucinės (LRK įtvirtintos) vertybės (asmens teisių ir teisėtų

interesų apsauga bei gynimas ir viešasis interesas), kurios negali būti priešpriešinamos ir šioje srityje būtina užtikrinti teisingą pusiausvyrą (LRKT 1997 m. gegužės 6 d., 2004 m. gruodžio 13 d. ir 2006 m. rugsėjo 21 d. nutarimai). Kita vertus, LRKT taip pat yra konstatavęs, kad nuosavybės teisės neliečiamumo ir subjektinių nuosavybės teisių apsaugos principai negali būti interpretuojami kaip pagrindas savininko teises ir interesus priešpriešinti viešajam interesui (Gruodis, 2017, p. 92, taip pat žr. LRKT 2005 m. gegužės 13 d., 2006 m. kovo 14 d. ir 2013 m. vasario 15 d. nutarimus).

Tuo tarpu, mokesčių mokėtojo teisėtų interesų buvimą pripažįsta ir mokesčių administratorius: VMI prie LR FM apibendrintame MAĮ paaiškinime (MAĮ komentare), nurodyta, komentuojant MAĮ 32 str. 3 p. numatytą mokesčių administratoriaus pareigą, tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų (t. p. žr. šio darbo 3.9 skyrių), kad "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."

Taip pat randame ir LVAT praktikos (pvz., LVAT 2006 m. birželio 27 d. sprendimas, LVAT 2007 m. vasario 26 d. nutartis), kuria įtvirtinamas mokesčių mokėtojų teisėtų interesų gynimas, pvz., tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo teisėtas lūkestis "įstatyme pripažįstamas *eksplicitiškai*" (kaip nurodyta LVAT 2021 m. vasario 24 d. nutartyje dėl MAĮ 37¹ str. taikymo).

Tačiau kaip minėta, šio darbo ribos - MAĮ tiesiogiai suformuluotos mokesčių mokėtojo teisės, nors yra neabejotina, kad mokesčių mokėtojų teisėtų interesų apibrėžties ir gynimo problematikos nagrinėjimas būtų tikrai naudingas ir įdomus mokslinio tyrimo objektas.

1.3. Mokesčių mokėtojo teisių rūšys

Akademinėje literatūroje randame įvairių subjektinių teisių klasifikavimo būdų. Praktinė klasifikavimo nauda yra ta, kad jį atlikdami galime tiksliau nustatyti kiekvienos subjektinės teisės ribas ir reikšmingiausias jos charakteristikas. Tokiu būdu, praktinėje veikloje tampa aiškiau kaip taikyti teisės normas. Greta to, tikslesnis teorinis nagrinėjamos problemos identifikavimas supaprastina ir teisėkūros procesą bei leidžia tiksliau identifikuoti galimus esamo reglamentavimo trūkumus.

Vienas iš labiausiai įprastų subjektinių teisių klasifikavimo būdų - jų skirstymas į **materialines ir į procesines**. Šis skirstymas įmanomas ir mokesčių teisės srityje.

Materialinės mokesčių mokėtojo teisės pavyzdys - teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą (MAĮ 36 str. 10 p.), o procesinės - teisė dalyvauti mokestinio patikrinimo procese (MAĮ 36 str. 5p).

Įdomu panagrinėti, ar mokesčių mokėtojo teisės galėtų būti skirstomos į **viešąsias ir privatus**. Matome, kad mokesčių mokėtojas savo teises įgyvendina tada, kai jis turi tam privatų interesą. Pavyzdžiui - teisė į permokos grąžinimą laiku (MAĮ 36 str. 3 p.). Tačiau įdomu panagrinėti, ar Lietuvos teisėje mokesčių mokėtojas turi tokių teisių, kurių gynimas būtų ne paties mokesčių mokėtojo interesas, bet viešasis interesas (t. y. mokesčių mokėtojas neturėtų visiškai laisvos valios ar ginti savo teisę ar jos neginti). Peržvelgę galiojančią MAĮ redakciją nerandame tiesioginių nuorodų į tai, kad kuri nors pozityviai galiojančioje normoje suformuluota mokesčių mokėtojo teisė būtų siejama su viešuoju interesu. Tačiau galime rasti gerai argumentuotų nuomonių, kad, pavyzdžiui, turinio viršenybės prieš formą principas (MAĮ 10 str. ir 69 str. 2 d.) turėtų būti taikomas mokesčių mokėtojo naudai net ir mokesčių administratoriaus iniciatyva (Vildžiūnaitė, 2020, p. 72), nors, žinoma, šis principas MAĮ nėra suformuluotas kaip atskirai apibrėžta mokesčių mokėtojo teisė). Tačiau ši mokesčių administratoriaus pareiga yra išvestinė iš jo pareigos tiksliai taikyti mokesčių įstatymus, ir, savo ruožtu - atitinkamos mokesčių mokėtojo teisės (žr. MAĮ 32 str. 3 p. ir 36 str. 9 p. bei šio darbo 3.9 skyrių).

Subjektinių teisių skirstymas į **bendrasias ir specialias** priklauso, nuo "atskaitos taško": visos teisės sistemos mastu - yra teisių, kurios yra bendros visų rūšių teisinių santykių subjektams, o tokiu atveju specialiosiomis bus laikomos tik tos teisės, kurias turi tik mokestinių teisinių santykių subjektai. Šiame darbe nagrinėjame būtent tik mokesčių mokėtojų teises.

Jeigu ieškosime "vidinės" mokesčių mokėtojų teisių klasifikacijos, tai "bendrosiomis" galima vadinti tokias subjektines teises, kurias turi visi mokesčių mokėtojai, nepriklausomai nuo to, dėl kokios rūšies mokestinės prievolės mokestinis teisinis santykis yra susiformavęs. Šiuo atžvilgiu "specialiosiomis" bus tik tokios teisės, kurias turės tik tam tikro mokesčio mokėtojai (pvz. teisė į PVM atskaitą, ar teisė į pelno mokesčio lengvatą).

Taip pat matome, kad MAĮ formuluojamos ir šiame darbe nagrinėjamos mokesčių mokėtojų teisės yra **bendros visiems mokesčių mokėtojams, ir išimtinių teisių** jokiai mokesčių mokėtojų grupei nenustatyta, Lietuvoje formaliai įtvirtinamas visų mokesčių mokėtojų lygybės principas (MAĮ 6 str.) T. y. tam tikros įstatymo galią turinčios privilegijos, pavyzdžiui - nustatytos kai kuriose tarptautinėse sutartyse nelaikytinos savarankiškoms, bendrosiomis mokesčių mokėtojų teisėmis (pvz. susitarimai, kuriais nuo mokesčių atleidžiamos tarptautinės organizacijos (Jungtinės Tautos, ES, EBPO ir jų

darbuotojai), ar diplomatinis korpusas (pvz. LRV ir EBPO susitarimas dėl organizacijai suteikiamų privilegijų, imunitetų ir lengvatų (2015) ar Vienos konvencija dėl diplomatinių santykių (1999)).

Mokesčių mokėtojų teisės, pagal analogiją teisinių santykių klasifikavimui, taip pat gali būti skirstomos į **absoliučias arba santykinės**. Absoliučios teisės - tai tokios mokesčių mokėtojų teisės, kurias atitinka tik absoliuti mokesčių administratoriaus pareiga (t. y. teisių ir pareigų "balansas" šiuo atveju yra tik mokesčių mokėtojo "naudai". Tokios teisės pavyzdys galėtų būti teisė, kylanti iš mokesčių administratoriaus pareigos, atliekant administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytis mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų (žr. MAĮ 36 str. 9 p. ir šio darbo 3.9 skyrių). Tačiau matysime, kad net ir ši teisė, jei ji yra pažeidžiama, teismai Lietuvoje nagrinėja klausimą, ar pažeidimas yra esminis, turintis įtakos teisingam mokesčių prievolių įgyvendinimui. Taip pat, toliau šiame darbe matysime, kad absoliučių mokesčių mokėtojo teisių mokesčiuose teisiniuose santykiuose beveik nėra, t. y. dažniausia situacija tokia, kad siekdamas įgyti tam tikrą teisę ar ją tinkamai pasinaudoti, mokesčių mokėtojas yra saistomas tam tikrų pareigų (pvz. net ir teisė į mokesčių permokos grąžinimą laiku yra apribota mokesčių mokėtojo pareiga įrodyti permokos buvimą - žr. šio darbo 3.3 skyrių). Kitaip tariant - dauguma mokesčių mokėtojų teisės yra santykinės.

Pagal įgyvendinimo būdą, subjektinės teisės gali būti skirstomos į **įgyvendinamas aktyvia veika** (pvz. teisė į konsultaciją mokesčių klausimais, MAĮ 36 str. 2 p.) arba **pasyvia veika** (pvz. teisė nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, MAĮ 36 str. 8 p.).

II. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ REGLAMENTAVIMO RAIDA LIETUVOS RESPUBLIKOJE

2.1. Mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimas Lietuvoje po 1990 m.

Nagrindėdami mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimo raidą Lietuvoje nuo 1990 m. kovo 11 d. galime išskirti šiuos pagrindinius momentus:

- a) XX a. paskutinio dešimtmečio pradžioje buvo kuriami Lietuvos mokesčių sistemos pagrindai, pvz., greta visų pagrindinių mokesčių įstatymų, buvo priimtas ir Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas (VMI įstatymas, 1990), įsigaliojo Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992 m. lapkričio 2 d.);
- b) 1995 m. liepos 26 d. įsigaliojo pirmas MAĮ;
- c) 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojo naujosios redakcijos MAĮ (galiojantis ir šiandien, su pakeitimais) ir Lietuva tapo ES nare (Sutartis dėl [...] Lietuvos [...] stojimo į Europos Sąjungą (2003)).

Matome, kad mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo raida Lietuvoje nesutampa su mokesčių sistemos raidos ar reformų etapais (Novošinskienė, 2012, p. 166). Tai rodo bendrą (ir, turbūt, logišką, nors nebūtinai teisingą) tendenciją, kuri pastebėtina ir, pavyzdžiui, ES teisėje (žr. šio darbo 2.2 skyrių): pirmiausia, teisėkūros procesai koncentruojami ties mokesčių sistemos tobulinimu, kova su mokesčių vengimu (ir agresyviu mokesčių planavimu), o mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimui (ar jo tobulinimui) suteikiama mažiau svarbos. Šią mintį iliustruoja toliau dėstoma trumpa apžvalga.

Vienas iš pirmųjų mokesčių administravimą ir, savo ruožtu, mokesčių teisinių santykių subjektų teises ir pareigas reglamentuojančių aktų Lietuvoje buvo 1990 m. birželio 26 d. VMI įstatymas. Šiame įstatyme buvo nustatytos pagrindinės VMI funkcijos, mokesčių inspekcijos pareigūnų teisės ir mokesčių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo tvarka. Mokesčių mokėtojo teisės, deja, šiame įstatyme nebuvo minimos.

1992 m. lapkričio 2 d. įsigaliojus LRK, mokesčių mokėtojams atsirado daugiau teisinio tikrumo, nors LRK nėra nurodytos būtent mokesčių mokėtojams specifinės teisės. Žinoma, kaip ir visi LRK ginami subjektai, mokesčių mokėtojai gali ginti savo teises remdamiesi tiesiogiai LRK, tačiau teismų praktikos, kaip mokesčių teisinių santykių kontekste aiškintinos LRK normos, teko palaukti.

Nors LRK tiesiogiai neįrašyta pareiga mokėti mokesčius, bet ji laikoma konstitucine, kaip ne sykį nurodyta LRKT oficialiojoje doktrinoje praktikoje.

Pavyzdžiui, ilgainiui LRKT suformavo poziciją, kad mokesčių mokėtojo teisės (ir pareigos) yra vienas iš esminių mokesčio elementų, ir jos gali būti nustatomos tik įstatymu: tai seka iš LRK 67 str. 15 p. ("Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus") ir 127 str.3 d. ("Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai") aiškinimo (pvz. LRKT 1998 m. spalio 9 d., 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d. nutarimai, 2005 m. rugsėjo 20 d. sprendimas, 2007 m. lapkričio 29 d., 2012 m. gruodžio 14 d. nutarimai), ir kad toks konstitucinis reikalavimas yra "svarbi asmens teisių apsaugos garantija" (pvz., LRKT 2002 m. birželio 3 d., 2006 m. sausio 24 d., 2010 m. vasario 12 d. nutarimai).

Taip pat, LRKT yra nurodęs, kad "mokesčio mokėtojų ir mokesčius administruojančių pareigūnų santykiai turi būti grindžiami ne tik valdingų nurodymų veiksmingu įgyvendinimu, bet ir mokesčio mokėtojų realia galimybe ginti savo teisėtus interesus. Teisinėje valstybėje yra nustatomos garantijos, apsaugančios mokesčių mokėtojus nuo valdžios institucijų nepagrįstų reikalavimų. Iš mokesčių mokėtojų teisių apsaugos teisinių garantijų paminėtinos *inter alia* Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių įstatyminis nustatymas ir pažeistų teisių gynyba, įskaitant jų teisminę gynybą" (LRKT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas).

LRKT taip pat įtvirtino taisyklę (LRKT 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas), kad mokesčių teisinis reguliavimas "privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių" (žr. LRKT 2003 m. gegužės 30 d., 2008 m. gruodžio 24 d., 2014 m. liepos 11 d. nutarimus). Teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat teisinio tikrumo principai ypač svarbūs nustatant mokesčius, taigi - ir apibrėžiant jų objektą, apmokestinimo išimtis ir lengvatas (LRKT 2000 m. kovo 15 d., 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimai).

Kitas svarbus žingsnis Lietuvos mokesčių teisės norminių aktų sistemoje buvo MAĮ priėmimas. Pirmojoje 1995 m. MAĮ redakcijoje mokesčių mokėtojų teisės dar nebuvo išvardytos atskirame straipsnyje. Nepaisant to, reikia pripažinti, kad pradžia link didesnio teisinio tikrumo užtikrinimo mokesčių mokėtojui buvo padaryta:

- a) mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisių ir pareigų įgyvendinimas buvo laikomas mokesčių administravimo apibrėžties dalimi (2 str.);
- b) 1995 m. MAĮ 3 str. buvo įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas;

- c) 1995 m. MAĮ IV skyriuje (16 ir 17 str.) buvo numatytos mokesčių administratoriaus pareigos. Tiesa, dauguma tų pareigų buvo apibrėžtos kaip viešojo administravimo funkcijos, bet ne kaip pareigos mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Išimtimi buvo 16 str. 7 p., kuriame buvo numatyta mokesčių administratoriaus pareiga teikti "paaiškinimus mokesčių mokėtojams mokesčių mokėjimo klausimais";
- d) V skyrius (19 ir 22 str.) buvo skirtas mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms. Teisų buvo numatytos dvi: 21 str. - teisė į informaciją (pateikus paklausimą mokesčio administratoriui, gauti norminius dokumentus bei kitą informaciją, reikalingą mokesčio įstatymui vykdyti), ir 22 str. teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą.

Svarbu pabrėžti, kad tuo metu ėmė daugėti mokesčių ginčų, ir labai svarbus aspektas, kad nuo 1999 m. Lietuvoje pradėjo veikti administraciniai teismai, kuriems buvo perduotas teisingumas ginčiuose kylančiuose iš mokesčių teisinių santykių. Tai buvo taip pat sudėtingas laikotarpis teisinio tikrumo aspektu: reikėjo vadovautis tiek LAT, tiek LVAT praktika.

Šio darbo kontekste svarbu paminėti, kad 2001 m. įsigaliojo ir naujos redakcijos LR CK, ir kadangi civilinės teisės normų pagrindu formalizuojama mokesčių mokėtojų ūkinė veikla, tai taip pat neabejotinai turėjo (ir turi) įtakos mokesčių įstatymų taikymui ir interpretavimui (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012, p. 681). LR CK taip pat buvo sureglamentuoti viešojo administravimo subjektų civilinės atsakomybės klausimai (žr. šio darbo 3.11 skyrių).

Kitas svarbus mokesčių mokėtojų teises reglamentuojančių teisės norminių aktų raidos etapas sietinas su naujos redakcijos MAĮ įsigaliojimo data, nes jį priėmus Lietuvoje buvo užbaigta mokesčių teisės aktų sistemos reforma, susijusi su Lietuvos įstojimu į Europos Sąjungą (narsytės ES pradžios data) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 114). Naujos redakcijos MAĮ priėmimas buvo dalis labai svarbaus mokesčių sistemos reformos etapo, kada buvo rengiamais Lietuvos narystei ES, ir palaiapsniui Lietuvos mokesčių įstatymai buvo derinami su ES *acquis*. Naujos redakcijos MAĮ parengimas buvo įtrauktas dar į LR Vyriausybės (LRV) darbo 2000-2004 m. programą (LRV 2001 m. vasario 9 d. nutarimas Nr. 149 "Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-2004 metų programos..."), nurodant, kad reikia naujos mokesčių sistemos koncepcijos, kurioje "turi būti praplėstos mokesčių mokėtojų teisės" (programos 37 p.), ir kad naujos redakcijos MAĮ turi būti "vadovaujamosi Europos Sąjungos valstybių geriausia administravimo praktika – nustatyti tinkamiausi mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų įgyvendinimo būdai, užtikrinta

mokesčių mokėtojų teisių apsauga" (programos 58 p.). Mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimas susiformavęs po 2004 m. gegužės 1 d., t. y. pagal šiuo metu galiojančias MAĮ normas, ir yra šio darbo tyrimo objektas (žr. šio darbo III dalį).

Priėmus 2004 m. redakcijos MAĮ, mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimas perėjo į kokybiškai aukštesnį lygmenį, nes iki šio įstatymo priėmimo, mokesčių mokėtojais iš esmės turėjo naudotis kitų teisės norminių aktų nuostatomis, gindami savo teises.

Nuo 2004 m. gegužės 1 d. mokesčių mokėtojų teisės buvo suformuluotos išsamiau, ir suteikė daug daugiau teisinio tikrumo mokesčių mokėtojams: MAĮ 36 str. yra skirtas išvardinti mokesčių mokėtojų teisėms, ir taip pat, kai kurios iš šių teisių detalizuojamos kitose MAĮ bei kitų mokesčių srities teisės norminių aktų nuostatomis.

Tačiau nuo pat naujosios redakcijos MAĮ priėmimo, MAĮ 36 str. beveik nesikeitė, tuo tarpu MAĮ ir daugelis kitų teisės norminių aktų evoliucionavo vykstant Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimui. Kyla klausimas, ar reikia nuolat tobulinti MAĮ ir kitus mokesčių teisės norminius aktus, juk teisėkūra negali būti tikslas pats savaime. Aplinkybę, kad Lietuvos mokesčių teisinei bazei trūksta aiškumo, rodo ne tik šio darbo III dalyje pateikta mokesčių mokėtojų reglamentavimo MAĮ analizė, bet ir mokesčių ginčų statistika:

- a) mokesčiai ginčai nuolat sudaro palyginti didelę dalį visų teismuose nagrinėjamų administracinių bylų (pvz., 2020 m. LVAT - 11 proc. visų bylų (LVAT 2020 m. veiklos apžvalga, p. 47); Vilniaus apygardos administraciniame teisme - apie 25 proc.) (VAAT 2020 m. veiklos apžvalga, p. 9).
- b) mokesčiai ginčai Lietuvoje dažniausiai baigiasi mokesčių mokėtojo nenaudai (MGK prie LRV 2020 m. 96 proc. mokesčių ginčų; VAAT - 97 proc., o LVAT - 96 proc., be to, šalys 2020 m. neginčijo 53 proc. (2019 m. - 67 proc.) MGK sprendimų, o ginčo atveju teisme net 87 proc. (2019 m. - 75 proc.) MGK prie LRV sprendimų paliekama nepakeista (žr. VMI prie LR FM, 2021, *Mokesčių ginčų rezultatai* [interaktyvus]; MGK prie LRV, 2021, *Ginčų nagrinėjimas mokesčių ginčų komisijoje 2020 metais...* [interaktyvus]; MGK prie LRV, 2020, *MGK prie LRV 2019 m. veiklos ataskaita*, p. 7).

Tikėtina, kad dažniausiai mokesčių mokėtojais inicijuoja mokesčius ginčus būdami įsitikinę, kad mokesčių administratorius klaidingai taiko mokesčių teisės norminius aktus, ir taip pat įvertinę (dažnai - ir konsultacijų su teisininkais pagalba) nesėkmingos teismo ginčo baigties riziką bei su bylinėjimusi susijusias laiko bei finansines sąnaudas. Tuo tarpu,

jei kvestionuojamas mokesčių administratoriaus sprendimas būtų priimtas aiškios teisinės bazės pagrindu ir atrodytų teisingas - mokesčių mokėtojams, pirmiausia dėl ekonominių priežasčių, nekiltų poreikis inicijuoti brangiai kainuojančius mokestinius ginčus.

2.2. Mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo raidos perspektyvos

Šio darbo III dalyje pateikiame daug pavyzdžių, rodančių, kad esamas mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimas MAĮ yra tobulintinas: akivaizdu, jog daugelis MAĮ 36 str. ir su jomis susijusių nuostatų turėtų būti patikslintos, kad jos tiksliau atitiktų kitas MAĮ ir kitų teisės norminių aktų normas. Nors šis klausimas nėra laikomas vienu iš teisėkūros prioritetų šiuo metu, tikėtina, kad ateityje mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo tobulinimas turėtų būti būsimų darbų sąrašė.

Nors mokesčių administravimas yra ES valstybių narių kompetencijos dalis, pastebime, kad Lietuvai esant ES nare, ir toliau vystantis ES teisės norminių aktų normoms mokesčių srityje, vis daugėja aspektų, ties kuriais atsiranda ES valstybių narių teisinių sistemų sankirta. Ši sankirta išryškėja Lietuvai turint pareigą tiesiogiai taikyti ar perkelti ES mokesčių politikos srities teisės norminius aktus į nacionalinę teisę. Pavyzdžiui, šiame kontekste galime paminėti 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (toliau - Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010), kurio 28 str. numatyta galimybė kelių ES narių mokesčių administratorių pareigūnams bendrai atlikti administracinį tyrimą. Taip pat, Tarybos direktyvos 2011/16/ES paskutinysis, 2021 m. papildymas (žr. šio darbo 3.10 skyrių) įpareigos valstybes nares nacionalinėje teisėje numatyti bendro (kartu atliekamo, jungtinio) audito galimybę - kuomet mokesčių mokėtojo mokestinį auditą (mokestinį patikrinimą) Lietuvos teritorijoje galės vykdyti Lietuvos mokesčių administratoriaus pareigūnai kartu su vienos ar kelių kitų ES narių pareigūnais. Šių normų perkėlimas į Lietuvos teisę turėtų pareikalauti išsamaus mokesčių mokėtojų teises reglamentuojančių normų "kalibravimo". Bendro audito atveju, mokesčių mokėtojo teisėms bus taikoma "dviguba" apsauga:

- a) pirmiausia, mokesčių mokėtojui bus garantuojama jo teisių apsauga tokia apimtimi, kurią suteiks tokio audito metu galiojantys ir taikomi Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai;
- b) audito metu dalyvaujantys kitų ES narių pareigūnai neturės daugiau teisių, nei numatyta jų valstybės norminiuose aktuose.

Šią normą perkelti į Lietuvos Respublikos teisę tokiu būdu, kad būtų tiksliai užtikrinta mokesčių mokėtojų teisių apsauga bus gana sudėtinga, nes reikės suteikti teisinio aiškumo (tikrumo) kelioms galimoms situacijoms, pavyzdžiui:

- a) ar LR mokesčių mokėtojo atžvilgiu galės būti naudojama informacija, kurią VMI pareigūnai surinks kitoje valstybėje narėje viršydami įgaliojimus, kuriuos jiems suteikia LR įstatymai (analizuojant MAĮ matyti, kad šio įstatymo struktūra ir konfigūracija yra formuluojami per "mokesčių mokėtojo pareigų" prizmę, t. y. šiame įstatyme mokesčių mokėtojų teisės yra detalizuojamos daug mažiau, nei mokesčių mokėtojų pareigos);
- b) kaip turės būti vertinami audito (patikrinimo) rezultatai, jei bylai reikiama informacija bus surinkta viršijant "vizituojančio" užsienio valstybės pareigūno įgaliojimus, arba, jeigu Lietuvos mokesčių administratoriaus pareigūnas veikdamas užsienyje viršys savo įgaliojimus (tai yra gana reali įmanoma situacija: pvz., MAĮ 124 str. 1 d. numatyta bendra taisyklė, kad mokesčių administratoriaus pareigūnas, kai patikrinimas atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje, turi teisę mokesčių mokėtojo apskaitos ar kitus dokumentus paimti ne ilgiau kaip 30 dienų. Jei kitos valstybės įstatymai numato teisę paimti dokumentus ilgesniam laikui, tuomet tai reikš, jog, faktiškai, VMI pareigūnas viršijo įgaliojimus)

Todėl tikėtina, kad teismų jurisprudencijos reikšmė tik augs, nes daugės mokestinių ginčų, kuriuose mokesčių mokėtojo argumentai ir geresnio mokestinio rezultato siekimas bus grindžiami jo teisių pažeidimo faktu.

Valstybių narių mokesčių institucijų administracinio bendradarbiavimo gerinimas tebėra labai svarbus darbo baras, o tai neišvengiamai kels ir mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo klausimus, todėl tikėtina, kad bus dar svarbiau sukonkretinti MAĮ normas, reglamentuojančias mokesčių mokėtojų teises.

Be to, tikimasi, kad 2021 m. Europos Sąjungos Komisija paskelbs mokesčių mokėtojų teisių chartiją (Europos Komisijos 2020 m. liepos 15 d. komunikatas, p. 14). Tai nebus privalomas teisės aktas, o tik naujas Komisijos komunikatas, kuriame bus apžvelgtos esamos mokesčių mokėtojų teisės pagal ES teisę, ir rekomendacija valstybėms narėms, kaip palengvinti mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimą ir supaprastinti mokestines prievoles. Panašu, kad ES Komisija neketina teikti pasiūlymo dėl privalomos formos ES teisės akto, ir to priežastys yra bent kelios:

- a) mokesčių administravimo klausimai ES yra likę valstybių narių kompetencijos dalimi, t. y. teisės normų šioje srityje bendrinimui ES nėra tiesioginio teisinio pagrindo pagrindinėse ES sutartyse;
- b) mokesčių mokėtojų subjektinės teisės valstybėse narėse yra įtvirtintos skirtingai, tiek turinio, tiek formos aspektu (pvz. yra pavyzdžių, kur tam tikros mokesčių mokėtojų teisės yra tiesiogiai įtvirtintos konstituciniu lygiu (pvz. Belgija (Belgijos Konstitucijos 172 str. draudžia mokesčių privilegijas), Švedija (Švedijos Konstitucijos 10 str. 2 d. leidžia taikyti tik tuos mokesčių įstatymus, kurie galiojo mokestinės prievolės atsiradimo metu);
- c) skiriasi mokesčių mokėtojų teisių apsaugos ribos ir gynimo būdai (t. y. skiriasi mokestinių ginčų nagrinėjimo struktūros - teismai, ikiteisminis ginčų nagrinėjimas, teismų sprendimų/nutarčių vykdymo tvarka ir būdai , ir t. t.)

Žinoma, jeigu valstybėje nėra specialaus vieno dokumento, kuriame išdėstyti mokestinių teisinių santykių principai, nereiškia, kad mokesčių mokėtojai tose šalyse turi mažiau teisių ar pareigų, arba kad mokesčių administratoriai šiems principams teikia mažiau reikšmės. Paprastai tokiose valstybėse narėse principai yra išplėtoti visoje teisės sistemoje ar mokesčių (ar, apkritai, viešojo) administravimo praktikoje (Europos Komisija, 2016, *Guidelines for a Model for a Taxpayers' Code*, p. 6). Prie pastarųjų valstybių priskirtina ir Lietuva, tačiau, kaip siekiame parodyti šiame darbe - tokia situacija gan dažnai nėra paranki mokesčių mokėtojui.

Pastebime dar vieną tendenciją: vis daugiau svarbos mokesčių teisės srityje įgyja ir ESTT bei EŽTT jurisprudencija, ir panašu, kad šių teismų praktikos mokesčių teisės srityje ilgainiui tik daugės. Pavyzdžiui, EŽTT vis dažniau tenka nagrinėti klausimą, ar žmogaus teisės nebuvo pažeistos mokestinių teisinių santykių kontekste (pavyzdžiui, EŽTK 1 protokolo 1 str. ("nuosavybės apsauga") pažeidimo klausimai (EŽTT sprendimas byloje *N.K.M. prieš Vengriją, 2013* (dėl išeitinės išmokos apmokestinimo 98 proc. tarifų pripažinimo neteisėtu); sprendimas dėl skundo priimtimumo (*Cacciato prieš Italiją, 2018* ir *Guiso bei Consiglio prieš Italiją, 2018* (dėl valstybės diskrecijos nustatyti mokesčius ribų nagrinėjimas); bei sprendimas byloje *OAO "Neftyanaya Kompaniya YUKOS" prieš Rusiją, 2011* (dėl baudų ir delspinigių skaičiavimo taisyklių atgalinio taikymo pripažinimo prieštaraujančiu EŽTK 1 protokolo 1 str.).

Taip pat yra daug EŽTT sprendimų bylose, kurių faktinės aplinkybės kyla iš mokesčių administravimo ir baudžiamojo ar administracinio proceso sankirtos (pvz.

sprendimai bylose *K.S. ir M.S. prieš Vokietiją*, 2016; *Brazzi prieš Italiją*, 2009; *Ruotsalainen prieš Suomiją*, 2011; *A. ir B. prieš Norvegiją*, 2011; ir kt.).

Išsamesnis šių dokumentų nagrinėjimas išeitų už šio darbo ribų, nors pravartu pastebėti, kad, kaip minėta šio darbo 1.1 skyriuje, pagrindinių žmogaus teisių ir laisvių "išvestinis" taikymas mokestinių teisinių santykių atveju yra būtinas, pavyzdžiui, "tais atvejais, kai mokesčių administravimo procedūros metu mokesčių mokėtojai gali būti paskirta bausmė, prilyginama [pagal EŽTK] kriminalinei bausmei, tuomet mokesčių administratorius, be kita ko, turėtų užtikrinti ir mokesčių mokėtojo teisę neduoti prieš save parodymų, kurią garantuoja [LRK bei EŽTK]" (Raižys, Nasutavičienė, 2018, p. 118).

Jei bus nuspręsta, kad Lietuvoje reikia tobulinti mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimą (ypač - jų detalesnio reglamentavimo linkme), yra svarstyti, kokių būdu būtų geriausia tai padaryti: ar, pavyzdžiui, siekiant teisinio aiškumo (tikrumo), šias normas sugrupuoti į atskirą MAĮ skirsnį, ar, galbūt, sekti kai kurių šalių praktika ir priimti net atskirą įstatymą, skirtą mokesčių mokėtojo teisėms.

III. MOKESČIŲ MOKĖTOJO TEISIŲ, ĮTVIRTINTŲ MAĮ, APŽVALGA IR JURIDINĖ PROBLEMATIKA

MAĮ 1 str. 1 d. nustatyta, kad vienas iš šio įstatymo paskirties elementų - nustatyti mokesčių mokėtojo teises ir pareigas. Įstatymų leidėjas nurodo, kad MAĮ yra pagrindinis įstatymas, kuriuo reikia vadovautis, siekiant nustatyti mokesčio mokėtojų teisių ir pareigų turinį. Kaip minėjome - pagrindinis šio darbo tikslas yra išnagrinėti kaip reglamentuojamos teisės, kurias turi mokesčių mokėtojas kaip specialaus teisinio santykio - mokestinio teisinio santykio - subjektas. Taigi, šiame darbe nenagrinėjame teisių kurias turi ir kitų tipų teisinių santykių subjektai (pvz. visiems fiziniams asmenims yra garantuojamos žmogaus teisės, mokesčių mokėtojai taip pat yra ir viešojo administravimo teisinių santykių subjektai, jie taip pat būna ir proceso šalimi teisme, Lietuvos mokesčių mokėtojams galioja ir ES sutarčių garantuojamos teisės ir laisvės, ir t. t.).

Turint taip apibrėžtą tyrimo tikslą, tolesnė analizė skirta būtent MAĮ 36 str. nagrinėjimui, nes šiame darbe darome prielaidą, jog esamos šio straipsnio nuostatos, besivystant Lietuvos mokesčių teisės sistemai, jau nebeatitinka kai kurių svarbių mokesčių srities teisės norminių aktų visumos aspektų, ir todėl yra tobulintinos.

3.1. Teisė iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti

MAĮ 36 str. 1 p. suteikia mokesčių mokėtojams teisę iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti.

Mokesčių mokėtojo teisė gauti jam reikiamą informaciją yra viena iš svarbiausių mokesčių mokėtojo teisių, ir ji viena ar kita forma yra garantuojama mokesčių mokėtojams daugumos valstybių teisėje. Pavyzdžiui - JAV (žr. IRS, 2017, *The Taxpayer Bill of Rights* [interaktyvus]), Kinijoje (Kinijos Liaudies Respublikos mokesčių surinkimo administravimo įstatymas), Rusijoje (Rusijos mokesčių kodeksas), Lenkijoje (Mokesčių potvarkis (*Ordynacja podatkowa*)), o taip pat - ši teisė yra laikoma viena iš mokesčių mokėtojų pagrindinių (bazinių) teisių EBPO šalyse (OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, 1990, *Taxpayers' Rights and Obligations*, p. 4).

Užtikrinti mokesčių mokėtojo teisę nemokamai gauti informaciją yra svarbu dėl kelių aspektų:

- a) nemokamai gavus apmokestinimui reikalingą informaciją, sumažėja mokesčių mokėtojų išlaidos, netiesiogiai susijusios su prievolės mokėti mokesčius vykdymu (už konsultantų apmokėjimą, literatūros pirkimą ir kt.). Tai prisideda prie mokesčių efektyvumo principo įgyvendinimo. MAĮ komentare nurodoma, kad tokiu būdu "mokesčių mokėtojas skatinamas savanoriškai mokėti mokesčius", o MAĮ 19 str. 1 d. nustatyta, kad "padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas" yra vienas iš pagrindinių VMI uždavinių. Mokesčių mokėtojų informavimo funkcijoms įgyvendinti yra sukurti specialūs padaliniai apskričių VMI ir VMI prie LR FM (Mokesčių informacijos departamentas), o atsakymus į "sudėtingus" mokesčių mokėtojų paklausimus raštu rengia VMI prie LR FM Teisės departamentas. Tokie padaliniai steigiami VMI prie FM viršininko įsakymu, pagal VMI prie FM nuostatus (LR finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. 110 "Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos...");
- b) tokiu būdu prisidedama prie teisinio tikrumo principo įgyvendinimo, nes mokesčių mokėtojas, gaudamas paaiškinimus jam rūpimu klausimu, turi galimybę suprasti mokesčių teisės aktų reikalavimus (pvz. Pepelajeva, 2016, p. 207) (nors matysime, kad Lietuvoje įstatymų leidėjas tai laiko mokesčių mokėtojo pareiga);
- c) jei ši teisė saugoma ir ginama tinkamai, tuomet įgyvendinamas ir teisingumo principas - kai mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudų ir delspinigių jei teisės norminis aktas jam buvo paaiškintas neteisingai, kai jis to pagrindu gali siekti žalos atlyginimo (pvz. patiria nuostolių, nes sutrinka pinigų srautai jei reikia įvykdyti naujai paaiškėjusią mokestinę prievolę, ir dėl to negalima laiku atsiskaityti su kreditoriais ar tenka skolintis, ir. t.t.).

Vienas iš pagrindinių šio darbo tikslų yra nustatyti, ar normos, apibrėžiančios mokesčių mokėtojo teises yra suformuluotos taip, kad jų turinys būtų aiškus, tikslus ir kad nebūtų prieštarų ar neatitikimų su kitomis MAĮ nuostatomis.

Esama MAĮ 36 str. 1 p. formuluotė šių reikalavimų netenkina, nes kyla gana daug jos taikymo ir interpretavimo neaiškumų, ir tokiais atvejais tenka gan dažnai remtis ir poįstatyminiais teisės norminiais aktais, ir teismų praktika. Pavyzdžiui, nagrinėjant MAĮ 36 str. 1 p. formuluotę, kyla šie klausimai, į kuriuos tiesioginio ir vienareikšmio atsakymo nagrinėdami vien MAĮ tekstą nerasime:

- a) ar mokesčių mokėtojas turi teisę gauti informaciją apie praeityje galiojusius teisės aktus;
- b) ar jis turi teisę gauti informaciją, susijusią su mokestinėmis prievolėmis kurios jau yra įvykdytos;
- c) kokia yra tiksli frazės "kita informacija, reikalinga jo mokestinėms prievolėms vykdyti" apimtis;
- d) ar mokesčio mokėtojas turi teisę nemokamai gauti informaciją apie būsimas, t. y. jam dar nekilusias mokestines prievolės (pvz. teikti teorinio pobūdžio klausimus, kokius mokesčius jis turėtų mokėti vienoje ar kitoje situacijoje);
- e) kiek mokesčių administratorius yra įpareigotas pateikto paaiškinimo ir kokios klaidingo paaiškinimo teisinės pasekmės, ar galima skųsti mokesčių administratoriaus aktą, kuriuo aiškinamas įstatymas?

MAĮ numatytos dvi pagrindinės mokesčių mokėtojo informavimo juridinės formos: konsultavimas (37 str.) ir mokesčių įstatymų apibendrintų paaiškinimų teikimas (12 str.). Iš esmės, MAĮ 36 str. 1 p. galėtų būti nagrinėjamas kartu su MAĮ 36 str. 2 p., kuris numato mokesčių mokėtojo teisę gauti konsultacijas (žr. šio darbo 3.2 skyrių), tačiau siekdami šio darbo tikslų, MAĮ 36 str. aptarsime papunkčiui.

Teisės gauti informaciją (o taip pat ir MAĮ 36 str. 2 numatytos teisės gauti konsultacijas) įgyvendinimą reglamentuoja MAĮ 37 str., šios funkcijos įgyvendinimo detalios tvarkos nustatymą deleguodamas poįstatyminiams aktams. Praktinius mokesčių mokėtojų informavimo būdus numato Konsultacijų ir informacijos teikimo VMI taisyklės (VMI prie LR FM viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymas Nr. VA-66 " Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo..."). Šiose Taisyklėse randame ir daug sąvokų, kurios tikslina MAĮ normų įgyvendinimo tvarką, o taip pat pateikia ir dalį atsakymų į aukščiau nurodytus klausimus. Pavyzdžiui, šiose taisyklėse pateikiama "informacijos" (Taisyklių 3.2 p.), "konsultacijos" (Taisyklių 3.4 p.), "paklausimo" (3.12 p.) , "nesudėtingo paklausimo" (3.9 p.) ir kt. sąvokos. Taigi, turime teisiniu požiūriu rizikingą situaciją, kada įstatymo numatytą pareigą turintis subjektas (VMI prie FM) savo paties patvirtintu teisės norminiu aktu tikslina įstatymo, kurį jis turi vykdyti, normas. Tai dar viena iš priežasčių, greta panaus teisinio reglamentavimo, kodėl besiaiškindami tikrąjį mokesčių mokėtojo teisės į informaciją turinį, dažnai negalime išsiversti be teismų praktikos analizės.

Didelę svarbą reikšmę turi teismų praktika dėl mokesčių mokėtojo teisės gauti informaciją ribų nustatymo. Pavyzdžiui, LVAT yra nurodęs, kad ši mokesčių mokėtojo teisė "yra ribojama MAĮ 36 str. 1 p. nurodytos informacijos specifikos (rūšies) bei jos

panaudojimo tikslų, taip pat, be kita ko, kitų mokesčių mokėtojų teise mokesčių administratoriaus reikalauti užtikrinti informacijos apie juos slaptumą (MAĮ 36 str. 10 p.) bei Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 177 str. 1 d. įtvirtintu reikalavimu neskelbti ikiteisminio tyrimo duomenų ("ikiteisminio tyrimo duomenys neskelbtini; šie duomenys iki bylos nagrinėjimo teisme gali būti paskelbti tik prokuroro leidimu ir tik tiek, kiek pripažįstama leistina; draudžiama skelbti duomenis apie nepilnamečius įtariamuosius ir nukentėjusiuosius" (LVAT 2011 m. balandžio 14 d. nutartis). Tačiau atsisakydamas pateikti informaciją, mokesčių administratorius turi suformuluoti pagrindą bei priežastis, kuriomis remdamasis jis atsisako pateikti prašomą informaciją, kitaip toks mokesčių administratorius sprendimas gali būti teismo pripažintas neatitinkančiu Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (1999 m., toliau - VAI) 8 str. reikalavimų (LVAT 2017 m. spalio 16 d. nutartis).

Iš teismų praktikos seka ir taisyklė, kad nei mokesčių administratoriaus teikiamos konsultacijos, nei jo teikiami apibendrinti mokesčių įstatymo paaiškinimai neturi teisės norminio akto galios, ir šių aktų negalima skųsti teisme (dėl konsultacijų teisinės reikšmės žr. šio darbo 3.2 skyrių), nors mokesčių administratorius ir turi pareigą "tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų"(MAĮ 32 str. 3 p.), o mokesčių mokėtojas turi teisę skųsti "bet kokį mokesčių administratoriaus veiksmą" (MAĮ 36 str. 12 p., t. p. žr. šio darbo 3.12 skyrių).

MAĮ 12 str. 2 d. ir 3 d. tekstas iš esmės nustato, kad, kaip ir individualus paaiškinimas (konsultacija), apibendrintas mokesčių įstatymo paaiškinimas taip pat neturi teisės akto galios mokesčių mokėtojui ir jis neprivalo juo vadovautis. Mokesčių administratoriaus atžvilgiu nustatyta, kad jis turi tik "atsižvelgti" į apibendrinto paaiškinimo "turinį" "šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais". Toks paaiškinimas neturi teisės akto galios, yra tik "mokesčių administratoriaus nuomonė mokesčių įstatymo taikymo atžvilgiu (žr. pvz., LVAT 2011 m. vasario 17 d. nutartį). Be to, LVAT yra nurodęs (LVAT 2011 m. vasario 17 d. nutartis), kad mokesčių administratoriaus apibendrintame mokesčių įstatymo paaiškiniame (komentarė) neturi pareikšti savo nuomonės dėl visų įmanomų situacijų, kurios gali susidaryti taikant mokesčių įstatymą (šioje byloje buvo aiškinamos GPMĮ nuostatos), ir kad toks " ... komentaras nėra teisės aktas ir [...] mokesčio ginčo sprendimui reikšmės neturi" (LVAT 2007 m. rugsėjo 12 d. nutartis).

Situacija, kada mokesčių administratoriaus pateiktas įstatymo komentaras ar paaiškinimas gali būti klaidingas ir jo neįpareigoja, sukuria tam tikrą teisinio užtikrintumo disbalansą mokesčių mokėtojui. Tačiau jei VMI išleistas apibendrinimas būtų privalomas visiems mokesčių teisinių santykių subjektams (faktiškai, būtų prilygintas įstatymui), tai

tokia situacija neatitiktų LRK, kur numatyta, kad mokesčiai nustatomi įstatymais, o įstatymus Lietuvoje leisti turi teisę tik Seimas (LRK 67 ir 127 str.).

Šiame kontekste atkreiptinas dėmesys, kad 2010 m. MAĮ buvo papildytas 37¹ str. (MAĮ 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 37¹ straipsniu įstatymas, 2010), kuris suteikia galimybę mokesčių mokėtojui didesnio užtikrintumo galimybę, kaip mokesčių administratorius interpretuos ir taikys mokesčių teisės norminių aktų nuostatas konkrečioje situacijoje. Galima teigti, kad šis straipsnis numato specifinę mokesčių mokėtojo informavimo formą, ir todėl yra aptartinas šioje darbo dalyje. Pagal šį straipsnį mokesčių mokėtojas turi teisę, pateikęs prašymą, gauti iš mokesčių administratoriaus sprendimą pritarti mokesčių mokėtojo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Gautas pritarimas bus privalomas mokesčių administratoriui bent 5 metus ar tol, kol nepasikeis mokesčių įstatymai. LVAT praktikoje, aplinkybė, jog toks sprendimas pagal MAĮ 37¹ str. įpareigoja VMI ir "sukelia tam tikras teises ir pareigas mokesčių teisinių santykių dalyviams", "...reikia, kad faktiškai yra apsunkinama [mokesčių mokėtojo] teisė rinktis elgesio variantą konkrečios, prašyme detaliai išdėstytos situacijos atžvilgiu, nes sprendime nurodyto teisės normų taikymo nepaisymas vėliau gali lemti atitinkamas neigiamas pasekmes pareiškėjams" (LVAT 2016 m. lapkričio 28 d. nutartis). Todėl LVAT laikosi pozicijos, kad tokie sprendimai yra laikomi sukeliančiais teises pasekmes, ir todėl tiek toks sprendimas, tiek jo turinys gali būti administracinės bylos (ginčo teisme) dalyku, nes mokesčių mokėtojas gali ginti "savo teisę užsitikrinti su mokesčių administratoriumi vienodą sudaromų būsimųjų konkrečių sandorių interpretaciją ir gauti atsakymą į pateiktą prašymą, atitinkantį teisės aktų keliamus reikalavimus" (LVAT 2015 m. rugsėjo 23 d. nutartis ir LVAT 2018 m. spalio 15 d. nutartis).

Teismų praktikoje taip pat nustatyta, kad mokesčių administratorius negali atsisakyti nagrinėti mokesčių mokėtojo prašymo, pateikto pagal MAĮ 37¹ str., remdamasis aplinkybe, kad prašyme nurodytas atvejis yra nesudėtingas ir aiškus (LVAT 2019 m. birželio 26 d. nutartis), o taip pat, esant mokesčių mokėtojo prašymui pagal šį MAĮ straipsnį, mokesčių administratorius neturi teisės savo iniciatyva "konvertuoti" šio prašymo ir, vietoje mokesčių administratoriaus įsipareigojimo, pateikti konsultaciją pagal Konsultacijų ir informacijos teikimo VMI taisykles (t. y. vietoje mokesčių administratorių įpareigojančio dokumento, savo iniciatyva pateikti mokesčių mokėtojui jokių teisinių pasekmių nesukeliantį dokumentą). Šioje byloje LVAT taip pat padarė išvadą, kad MAĮ 37¹ str. taikymą detalizuojančios taisyklės (VMI prie LR FM viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymas Nr. VA-105 "Dėl Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti..."), kaip žemesnės nei įstatymas galios norminis teisės aktas, "yra skirtos tik nustatyti procedūrinio pobūdžio

tvarką, pagal kurią teikiamas ir nagrinėjamas mokesčių mokėtojo prašymas dėl mokesčių administratoriaus išankstinio įsipareigojimo dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui." Ši nutartis yra svarbi dar ir tuo aspektu, kad LVAT patvirtino taisyklę, jog mokesčių administratorius neturi teisės remtis savo paties patvirtintomis taisyklėmis, kurios paneigtų (ar neteisingai interpretuotų) MAĮ nuostatas, įskaitant tas, kurios suteikia teises mokesčių mokėtojams.

Todėl manytina, kad esama MAĮ 12 str. 2 ir 3 d. redakcija (ypač formuluotė, kad apibendrintas mokesčių įstatymo paaiškinimas "neturi teisės akto galios mokesčių mokėtojui") yra tikslinga. Pavyzdžiui, daugiau teisinio tikrumo suteiktų MAĮ 36 str. 2 p. formuluotė, kad apibendrintas paaiškinimas nėra teisės norminis aktas (t. y. neprivalomas jokiems mokesčių teisinių santykių subjektams), bet yra mokesčių mokėtojui neprivalomas teisės aiškinimo aktas.

Taigi, yra galima išvada, kad tikslesnė MAĮ 36 str.1 p. formuluotė įgalintų geriau spręsti MAĮ ir poįstatyminių teisės aktų normų, reglamentuojančių mokesčių mokėtojo informavimo formas, koreliacijos klausimus.

3.2. Teisė gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais

MAĮ 36 str. 2 p. numatyta mokesčių mokėtojo teisė gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais (toliau - "konsultacija"). Konsultacijos sąvoka apibrėžta MAĮ 2 str. 6 p.

Pirmas aspektas, kurį turime aptarti - ar apskritai reikia atskiru MAĮ 36 str. punktu išskirti teisę gauti konsultacijas kaip savarankišką mokesčių mokėtojo teisę. Argumentų tam rasti sunku: detalesnė šios teisės normos veikimo analizė rodo, kad teisė gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais yra tik viena iš mokesčių mokėtojo teisės gauti informaciją įgyvendinimo formų.

Taip pat turime detaliau panagrinti mokesčių mokėtojui teikiamos konsultacijos teisinę reikšmę. LVAT praktikoje (pvz., LVAT 2018 m. spalio 15 d. nutartis, LVAT 2009 m. birželio 1 d. nutartis) aiškinant MAĮ 37 str. yra suformuota taisyklė, kad mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija nėra individualus ar norminis teisės aktas. Todėl tokios konsultacijos turinys negali būti teismo nagrinėjimo dalyku, t. y. negali būti sprendžiamas klausimas, ar (mokesčių mokėtojui neprivaloma) mokesčių administratoriaus nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, pateikta konsultacijoje, atitinka aukštesnės galios teisės aktų turinį. Tačiau bylos nagrinėjimo dalyką gali sudaryti aplinkybių, ar

nebuvo pažeista pareiškėjo teisė nustatyta tvarka ir būdu gauti konsultaciją iš mokesčių administratoriaus dėl mokamų ar numatomų mokėti mokesčių mokėjimo, nustatymas.

MAĮ 37 str. 2 d. nustatyta, kad mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais. Tačiau jei mokesčių mokėtojas nusprendžia įstatymus taikyti kitaip, nei buvo VMI pakonsultuotas, gana sunku tikėtis, kad, pavyzdžiui, mokestinio patikrinimo atveju, ar po patikrinimo kilusio mokestinio ginčo atveju mokesčių administratoriaus nuomonė pasikeis. Juo labiau, teismų praktikoje taip pat laikomasi nuostatos, kad tinkamas mokesčių įstatymų reikalavimų vykdymas pirmiausia yra mokesčių mokėtojo pareiga ir kad mokesčių mokėtojas negali remtis argumentais, kad jam nežinomos mokesčių įstatymų nuostatos ar jų pasekmės (pvz., LVAT nurodo MAĮ numatytas mokesčių mokėtojo pareigas (pačiam teisingai apskaičiuoti mokestį, [...] laiku pateikti mokesčių deklaracijas [...], bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus. O kilus neaiškumams mokesčių mokėtojas turi teisę iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, ir t.t. - t. y. gali naudotis jam MAĮ 36 str. 1, 2 p. suteiktomis teisėmis (LVAT 2011 m. lapkričio 4 d. nutartis).

Jeigu mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija ar paaiškinimas bus klaidingi, ir dėl to mokesčių mokėtojas neteisingai pritaikys įstatymo nuostatas, tai tam tikromis aplinkybėmis mokesčių mokėtojas turės būti atleistas nuo baudų ar delspinigių ir, jeigu dėl tokios konsultacijos patirs nuostolių - įgis teisę į jų atlyginimą (žr. šio darbo 3.11 skyrių).

Vienas iš pagrindų atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių (MAĮ 100 str.) ir baudų (MAĮ 140 str. 1 d.) yra numatytos MAĮ 140 str. 1 d. 4 p. - kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl:

- a) klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba
- b) mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais (jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą).

Šie pagrindai taip pat taikomi ir sprendžiant atleidimo nuo mokesčių mokėtojui skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies klausimą (MAĮ 100 str. 1 d. 2 p.) (LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartis).

LVAT yra konstatavęs (LVAT 2014 m. gruodžio 16 d. nutarti), kad šis atleidimo nuo delspinigių pagrindas galimas tik kai mokesčių mokėtojas pažeidžia įstatymą, tačiau tas pažeidimas sąlygojamas paties mokesčių administratoriaus sutektu klaidingu apibendrintu to mokesčio įstatymo (taikytinų mokestinių teisės normų) aiškinimu. Tam, kad mokesčių mokėtoją būtų galima atleisti nuo delspinigių, būtina nustatyti

- a) faktinę aplinkybę, jog mokesčių mokėtojas nesilaikė mokestinių pareigų, numatytų įstatymais, ir
- b) kad tų pareigų nesilaikymas buvo nulemtas paties mokesčių administratoriaus (šios abi aplinkybės yra "organiškai neatsiejamos" (LVAT 2012 m. gruodžio 11 d. nutartis)).

Kitaip tariant, būtinas tiesioginis priežastinis ryšys: 140 str. 1 d. 4 p. taikymo sąlyga yra kad mokestinės pareigos buvo nevykdomos ar netinkamai vykdomos dėl mokesčių administratoriaus veikos, t. y. " būtent mokesčių administratoriaus konsultacija turi būti tas faktas, kuris nulėmė mokesčių mokėtojo padarytą mokesčių įstatymų pažeidimą. Todėl turi būti nustatyta, jog mokesčių mokėtojas pažeidė įstatymą, bet tas pažeidimas sąlygotas paties mokesčių administratoriaus sutektu klaidingu taikytinų mokestinių teisės normų aiškinimu" (LVAT 2015 m. sausio 26 d. nutartis).

Greta to, kad mokesčių mokėtojas galėtų remtis tuo, jog konsultacija (ar paaiškinimas) jį suklaidino, būtinos ir šios dvi aplinkybės:

- a) konsultacija turi būti suteikta prieš paties mokesčių įstatymo pažeidimą (LVAT 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis);
- b) konsultacijoje nagrinėtas klausimas turi atitikti aplinkybes, dėl kurių konstatuotas mokesčių įstatymų pažeidimas, t. y. konsultacija turi būti pateikta mokesčių mokėtojui nurodant iš principo analogišką situaciją, dėl kurios vėliau jo atžvilgiu konstatuojamas mokesčių įstatymų pažeidimas (LVAT 2012 m. vasario 3 d. nutartis).

Tačiau svarstyтина, ar teisinga linkme vystosi LVAT praktika, pagal kurią mokesčių mokėtojui tenka įrodinėjimo pareiga, kad yra MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. atleidimo nuo delspinigių ir(ar) baudų pagrindas. Pavyzdžiui, būtent "mokesčio mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad jis dėl atitinkamo mokesčio mokėjimo, mokėtino tam tikru laikotarpiu, kreipėsi į mokesčių administratorių, o pastarasis jam suteikė tuo klausimu klaidingą konsultaciją" (žr., pvz., LVAT 2015 m. sausio 26 d. nutartį, LVAT 2011 m. birželio 30 d. nutartį, LVAT 2010 m. lapkričio 19 d. nutartį).

Atleidimui nuo baudų ar delspinigių vien MAĮ 141 str. 1 d. nurodyto pagrindo konstatavimas nebus pakankamas. Nuo baudos ar delspinigių mokesčių mokėtojas galės būti atleistas tik jeigu bus patenkintos MAĮ 141 str. 2 d. keliamos sąlygos: t. y. mokesčių mokėtojas yra sumokėjęs su paskirta bauda "susijusį" mokestį, arba tas mokestis yra įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas), arba šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas (žr. MAĮ 140 str. 2d. bei Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklės (VMI prie LR FM viršininko 2012 m. spalio 1 d. įsakymo Nr. VA-89 redakcija).

Iš LVAT praktikos taip pat matyti, kad MAĮ 141 str. 2 d. įtvirtinta sąlyga jokiu būdu nėra savarankiškas atleidimo nuo paskirtos baudos mokėjimo pagrindas, o tik viena iš privalomų (būtinų) sąlygų atleidimui nuo baudų mokėjimo, nustačius MAĮ 141 str. 1 d. numatytą pagrindą (LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartis; taip pat žr., pvz., LVAT 2011 m. balandžio 7 d. nutartį; LVAT 2010 m. lapkričio 2 d. nutartį; LVAT 2008 m. birželio 4 d. nutartį; LVAT 2011 m. balandžio 4 d. nutartį; LVAT 2011 m. birželio 7 d. nutartį; LVAT 2011 m. birželio 13 d. nutartį; LVAT 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartį, ir kt.).

LVAT praktikos kiekis mokesčių mokėtojams teikiamų konsultacijų ar paaiškinimų teisinės reikšmės klausimais, bei dilema, ar reikia atskiro MAĮ 36 str. 2 p., bei MAĮ 37¹ str. buvimas rodo, kad mokesčių mokėtojų informavimą ir konsultavimą reglamentuojančios MAĮ normos yra tikslintinos.

3.3. Teisė reikalauti laiku gražinti (įskaityti) mokesčio permokas

Teisė **reikalauti laiku gražinti (įskaityti) mokesčio permokas** numatyta MAĮ 36 str. 3p. Mokesčio permokos sąvoka (mokesčių mokėtojo sumokėta per didelę mokesčio suma) pateikta MAĮ 2 str. 11 p. MAĮ komentare VMI prie FM sukonkretina šią apibrėžtį, nurodydama, kad "pagal MAĮ, mokesčio permoka yra mokesčio mokėtojo arba mokesčių išskaičiuojančio asmens sumokėta į biudžetą pinigų sumos dalis, viršijanti mokesčių mokėtojui privalomą sumokėti mokesčių, valstybės rinkliavų ar kitų įmokų, nustatytų mokesčių įstatymais, sumą."

Turime atkreipti dėmesį, kad, pavyzdžiui, MAĮ 69, 82, 104, 107 ir 110 str., šalia mokesčio permokos sąvokos yra naudojama ir sąvoka [mokesčio] "skirtumas", kuri apibrėžta MAĮ 2 str. 13 p. (mokesčių mokėtojui grąžintina (įskaitytina) iš biudžeto suma, kuri gali susidaryti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka pildant mokesčio deklaraciją). Tačiau nagrinėjama MAĮ 36 str. 3 p. formuluotė neturi nuorodos į mokesčio skirtumą, ir

tai jau akivaizdus trūkumas. Todėl ši formuluo­te yra tiks­lintina, nes nagrinėdami kitas įstatymų normas matome, kad mokesčio (pavyzdžiui - PVM) skirtumo gra­žinimas ar įskaitymas, kiek mokesčių įstatymuose nenurodyta kitaip, vykdomas pagal MAĮ nuostatas reglamentuojančias mokesčio permokos gra­žinimą ar įskaitymą, o taip pat, pagal MAĮ 2 str. 22 p., ginčas kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gra­žinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) bus laikomas mokes­ciniu ginču.

Bendrasias taisykles, kaip turi būti gra­žinama arba įskaitoma mokesčio permoka nustato MAĮ 87 str. Konkrečių mokesčių įstatymuose dažniausiai yra daroma nuoroda būtent į šį MAĮ straipsnį: Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 53 ir 54 str., Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau - GPMĮ) 27 str., Žemės mokesčio įstatymo 12 str., Akcizų įstatymo 12 str., ir t. t. Tačiau pastebima, kad dėl tam tikrų mokesčių administravimo specifikos, o pirmiausia - mokesčių vengimo rizikos valdymo, kai kuriais atvejais nustatomos specifinės, griežtesnės (mokesčių mokėtojo atžvilgiu), mokesčio permokos gra­žinimo taisyklės.

Pavyzdžiui, GPMĮ 27 str. 9 d. yra numatytas apribojimas, kad gyventojų pajamų mokesčio permoka gali būti įskaityta arba gra­žinta tik jeigu per tą mokes­cinį laikotarpį gautų A klasės pajamų mokestis buvo išskaitytas ir sumokėtas į biudžetą. Kol šios sąlygos neįvykdytos, metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuotos pajamų mokesčio permokos dalis, lygi nuo gyventojų gautų A klasės pajamų neišskaičiuoto ir (arba) nesumokėto pajamų mokesčio sumai, negali būti įskaityta arba gra­žinta mokesčių mokėtojui.

Dar griežtesnės taisyklės yra nustatytos PVM srityje. Šio (netiesioginio) mokesčio funkcionavimo bendrasis principas (jei pirkimo PVM viršija pardavimo PVM, tai toks skirtumas gra­žinamas mokesčių mokėtojui) kelia didžiulę mokesčių vengimo (sukčiavimo) riziką. Sukčiavimas PVM srityje yra virtęs ne tik Lietuvos, bet ir visos ES problema: pavyzdžiui, Europos Sąjungos Komisijos skaičiavimu, visoje ES 2018 m. nesurinkta net apie 140 milijardų EUR planuoto PVM, Lietuvoje - apie 1,2 milijardo, o pagal procentinę išraišką nuo visos planuotos PVM sumos, Lietuvoje nesurenkama net apie 25,9 proc. viso galimo surinkti PVM, ir tai yra trečias blogiausias rezultatas visoje ES, po Rumunijos ir Graikijos (žr. Europos Komisija, 2020, *Study and Reports on the VAT Gap...*). Didžioji dalis šios PVM "spragos" yra dėl sukčiavimo PVM srityje. Dideli sukčiavimo mastai yra vienas iš paaiškinimų, kodėl PVM įstatymo (PVMĮ) 91 str. yra nustatytos specialios taisyklės (pvz. PVMĮ 91 str. 2 d.), kaip gra­žinamas ar įskaitomas PVM skirtumas (permoka).

Pagal MAĮ 87 str. ir poįstatyminius teisės norminius aktus, viena iš būtinų sąlygų permokai gražinti dažniausiai yra mokesčių mokėtojo prašymas. Tačiau pagal MAĮ 87 str. 11 d., centrinis mokesčių administratorius turi teisę nustatyti "atvejus, kada mokesčio permoka gražinama mokesčių mokėtojui be atskiro prašymo". Mokesčių administratoriaus teisės norminiame akte (VMI prie FM viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymas Nr. VA-186 "Dėl Mokesčių mokėtojo permokos...") numatyta, kad vienas iš atvejų, kada mokesčio skirtumas gražinamas be mokesčių mokėtojo prašymo, vien mokesčių administratoriaus iniciatyva, yra tada, kai mokesčių mokėtojas atitinka PVM) mokėtojai atitinka MAĮ 40¹ straipsnyje nustatytus minimalius patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus ir kitus centrinio mokesčių administratoriaus nustatytus reikalavimus, tačiau tokie reikalavimai šio darbo rašymo metu nėra paskelbti. VMI prie LR FM apibendrintame PVMĮ komentare (p. 809) (kurio redakcija darbo rašymo metu neatitinka vėliausios PVMĮ redakcijos) nurodyta, kad kriterijai, kuriuos atitinkantiems mokesčių mokėtojams gali būti gražinamas PVM skirtumo likutis be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo, nustatyti centrinio mokesčių administratoriaus, yra skirti vertinti riziką ir todėl patvirtinti ne viešo naudojimo teisės aktu (PVMĮ komentaras, p. 809).

Sukčiavimas PVM srityje yra opi problema, tačiau svarstytinas klausimas, ar tai, kad norminio pobūdžio teisės aktas, įgyvendinantis MAĮ 87 str. 11 d. ir PVMĮ 91 str. 4 d. nuostatas yra neviešas, atitinka teisėkūros ir teisinės valstybės principus, ar visgi sprendimas įslaptinti tokį teisės norminį aktą yra proporcinga priemonė viešajam interesui apginti (pavyzdžiui, kai toks teisės aktas neviešas, yra labai apribota galimybė mokesčių mokėtojams patikrinti tokių centrinio mokesčių administratoriaus nustatytų kriterijų teisėtumą).

Kaip matome, mokesčio permokos gražinimo (įskaitymo) reglamentavimas yra geras pavyzdys apie Lietuvoje susiformavusią teisėkūros praktiką, kad specialios mokesčių administravimo taisyklės yra dažnai nustatomos ne MAĮ, bet konkrečių mokesčių įstatymuose, ar net įvairiuose poįstatyminiuose aktuose, ir tai sukelia praktinių teisės aiškinimo ir taikymo sunkumų mokesčių administratoriams, mokesčių mokėtojams, jų konsultantams ir teismams. Būtų tikslinga apsvarstyti, ar nevertėtų į MAĮ perkelti taip pat ir specialiųjų taisyklių, kurios reglamentuoja konkrečių mokesčių permokos gražinimo ar įskaitymo specifiką - taip būtų tiksliau laikomasi geros teisėkūros principų.

Svarbių MAĮ 87 str. taikymo aspektų randame ir teismų praktikoje. Pavyzdžiui, LVAT 2011 m. gegužės 26 d. nutartyje patikslino, kad kol mokesčių administratoriaus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio patikrinimo rezultatų, jis negali būti įpareigojamas priimti sprendimo dėl mokesčio permokos gražinimo.

Nagrinėdami, MAĮ 87 str. kontekste, kokios papildomos garantijos (ar kompensacijos) suteikiamos mokesčių mokėtojui jei jo teisę į mokesčio permokos grąžinimą laiku yra vykdoma netinkamai, randame tam tikrą balanso trūkumą. Pagal MAĮ 87 str. 9d., jei mokesčio permoka negrąžinama (ar neįskaitoma) laiku, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuojamos palūkanos, kurių dydis lygus praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svartinio vidurkio dydžiui. Tuo tarpu, jei mokesčių mokėtojas ne laiku vykdo mokesstinę prievolę, jam pagal MAĮ 99 str. skaičiuojami 10 procentinių punktų didesni delspinigiai.

Randame ir dar vieną aspektą, kur nėra idealios pusiausvyros tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus analogiškų teisių, nors nėra jokių aiškių argumentų tokiai situacijai pagrįsti. Nagrinėdami senaties terminų mokesčiui apskaičiuoti ar perskaičiuoti nustatymo taisykles, matome, kad pagal MAĮ 68 str., mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus - t. y. tai yra bendrasis senaties terminas mokesčiui apskaičiuoti arba perskaičiuoti. Taip pat yra ilgas sąrašas išimčių, numatytų, pavyzdžiui, MAĮ 68 str.2 d., kada šis senaties terminas prailginamas iki penkerių metų, o MAĮ 68 str. 6 d. - iki dešimties metų. Analogiški senaties terminai taikomi ir mokesčių mokėtojui - tokią išvadą darome nagrinėdami MAĮ 87 str. 13 d. (nors jos formuluotė nėra lengvai suprantama). Tačiau esamos MAĮ 87 str. 13 d. formuluotė nenumato jokių galimybių sieti šio senaties termino pradžią su patikslintos mokesčio deklaracijos pateikimo ir permokos pagal ją sumokėjimo data. Konkretus situacijos pavyzdys: mokesčių mokėtojas 2021 m. pateikia prašymą grąžinti permoką už 2016 m. mokesstinį laikotarpį, o ta permoka buvo sumokėta į biudžetą pagal paties mokesčių mokėtojo 2018 m. pateiktą patikslintą mokesčio (pvz. gyventojų pajamų mokesčio) deklaraciją. Kad MAĮ senaties termino eigą mokesčių mokėtojui sieja su mokesciniu laikotarpiu, o ne su deklaracijos pateikimu, yra teisingas sprendimas. tačiau, kaip matėme, kyla abejonių ar tai yra sąžininga taisyklė jei permoka susiformuoja patikslintos, ir vėliau pateiktos deklaracijos pagrindu.

Šiame kontekste taip pat pabrėžtina, kad nors MAĮ nėra aiškiai nurodyta, VMI prie FM pagrįstai laikosi pozicijos (pvz. žr. MAĮ komentarą), kad MAĮ 87 str. 13 d. numatyti mokesčio permokos (skirtumo) senaties terminai netaikomi permokėtoms baudoms už administracinius nusižengimus, taip pat klaidingai sumokėtoms įmokoms ar baudoms, kadangi MAĮ 2 str. prasme kaip mokesčio permoka ar mokesčio skirtumas nevertinamos pinigų sumos, kurios į VMI prie FM surenkamąją sąskaitą buvo pervestos per klaidą. Tai

yra dar viena taisyklė, kurią būtų geriau įtraukti į MAĮ, kaip teisės normą - tai suteiktų daugiau aiškumo ir garantijų mokesčių mokėtojams.

Taigi, kaip matome, nors mokesčio permokos sąvoka nekito nuo pat 2004 m., tačiau gan dažnai prireikia tobulinti mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo ir grąžinimo tvarką, nes tinkamas teisės į mokesčio permoką grąžinimo įgyvendinimas išlieka viena iš sudėtingiausių (o valstybės biudžetui - viena iš rizikingiausių) mokesčių administravimo sričių. Šiandien dar išlieka tam tikrų reglamentavimo trūkumų, kuriuos būtų tikslinga pašalinti.

3.4. Teisė asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamam esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose

MAĮ 36 str. 4 p. turinys - teisė mokesčių mokėtojui asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamam (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose.

Ši MAĮ norma yra dar vienas pavyzdys, kada būtų galima siekti aiškesnės ir tikslesnės juridinės formuluotės. Juridiniu aspektu, kvestionuoti šie esamos formuluotės elementai:

- a) ar nevertėtų apskritai atsisakyti formuluotės, kuri leidžia mokesčių mokėtojams "asmeniškai" dalyvauti mokestiniuose teisiniuose santykiuose, kaip akivaizdžios ir perteklinės. Palyginimui, "leidimas dalyvauti" kitų valstybių teisėje sutinkamas retai, tuo tarpu teisė turėti atstovą mokesčių mokėtojui iš 2019 m. IBFD tyrime nagrinėtų 53 valstybių buvo apribota tik Argentinoje (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2019, p. 80);
- b) ką reiškia nuoroda į teisės atstovauti apribojimą, numatytą "tiesiogiai" įstatymuose. T. y. kuo tai skiriasi nuo "netiesioginio" draudimo atstovauti, ir kokios bus teisinės tokio "netiesioginio" draudimo pasekmės (t. y. ar mokesčių mokėtojas turi teisę ignoruoti "netiesioginį" draudimą turėti atstovą. Taigi, nuoroda į "tiesioginį" draudimą yra perteklinė, ypač turint galvoje tai, kad nagrinėjame MAĮ - teisės norminį aktą, kuris veikia viešojo administravimo srityje.

- c) lingvistinis teksto aiškinimas leidžia rasti palyginti daug galiojančios redakcijos neaiškumų (pvz. ką reiškia "asmeniškai dalyvauti", kas tai yra "santykiai su mokesčių administratoriumi", kam šioje normoje reikia formuluočių "toks atstovavimas", "savo atstovas", ir t. t.).

Akivaizdu, kad ir "santykiai su mokesčių administratoriumi" mokesčių mokėtojui gali būti tik "mokestiniai teisiniai santykiai". Be to, ieškodami teisės turėti atstovą apribojimų, teisės norminiuose aktuose nerandame taisyklių, kuriose būtų konkrečiai ("tiesiogiai") nurodyti būtent mokesčių mokėtojų teisės turėti atstovą (ar atstovauti mokesčių mokėtojus) draudimai, tačiau randame tik bendrojo pobūdžio apribojimus: pavyzdžiui, valstybės tarnybą reglamentuojantys teisės aktai turi būti taikomi bendrąja tvarka ir mokestinių teisinių santykių atvejais.

Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo 16 str. 5 d. numatyta valstybės tarnautojų pareiga vengti interesų konflikto, o 19 str. 1 d. 1 p. tiesiogiai nurodyta, kad valstybės tarnautojams draudžiama užsiimti bet kokia veikla, jeigu tai sukelia interesų konfliktą valstybės tarnyboje.

Interesų konflikto sąvoka (situacija, kai atlikdamas tarnybines pareigas ar vykdydamas tarnybinių pavedimą, turi priimti ar dalyvauti priimant sprendimą arba įvykdyti pavedimą, kurie susiję ir su jo privačiais interesais), viešojo intereso ir privačių interesų sąvokos pateikiamos Lietuvos Respublikos viešųjų ir privačių interesų derinimo įstatymo 2 str. Šio įstatymo 12 str. 2 d. yra įtvirtintas visiškai aiškus draudimas, kad valstybinėje tarnyboje dirbantis asmuo (sąvoka pateikta 2 str. 5d.) neturi teisės atstovauti fiziniams ar juridiniams asmenims ir ginti jų interesų institucijoje ar įstaigoje, kurioje jis dirba, o jei įstaiga, kurioje jis dirba, priklauso įstaigų sistemai, – bet kurioje tos įstaigų sistemos įstaigoje. Tačiau šio įstatymo 12 str. 3 ir 4 d. numato šio apribojimo išimtis, iš kurių matyti, kada mokesčių administratoriaus pareigūnas (valstybės tarnautojas) visgi galės atstovauti mokesčių mokėtojus santykiuose su mokesčių administratoriumi:

- a) kai toks valstybės tarnautojas veikia kaip fizinio asmens atstovas pagal įstatymą (vaiko tėvas (įtėvis), motina (įmotė), vaiko globėjas (rūpintojas) arba įstatymų nustatyta tvarka teismo paskirtas pilnamečio asmens globėjas (rūpintojas);
- b) kai jis atstovauja kitai savo darbovietei, kuri yra viešojo sektoriaus subjektas;
- c) kai tokią draudimo atstovauti išimtį, konkrečiu atveju įvertinęs interesų konflikto riziką, nustato mokesčių administratoriaus vadovas ar jo

įgaliojimas atstovas (ir toks sprendimas taikyti šią išimtį turi būti paskelbtas viešai).

Tačiau privalome atkreipti dėmesį, kad Valstybės tarnybos įstatyme numatytas draudimas užsiimti bet kokia veikla jei tai sukelia interesų konfliktą valstybės tarnyboje visuomet turės aukštesnę galią nei įstatyme numatytos atstovavimo teisės apribojimų išimtys.

Specifinę veiksmų atlikimo per mokesčių mokėtojo atstovą formą numato MAĮ 83 str. 3 d., suteikiantį teisę tretiesiems asmenims, centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka, mokesčių ir su juo susijusias sumas sumokėti už mokesčių mokėtoją. Ši tvarka detalizuota "Mokesčių, baudų už administracinius nusižengimus ir kitų įmokų sumokėjimo už mokesčių mokėtoją tvarkos apraše" (VMI prie LR FM viršininko 2016 m. spalio 24 d. įsakymas Nr. VA-13).

Šių nuostatų reikia nepainioti su situacijomis, kada teisės norminiai aktai leidžia mokesčines prievoles perimti kitiems asmenims. Pavyzdžiui, MAĮ 86 str. numatytas mokesčinės prievolės įvykdymo būdas, kai mokesčinę nepriemoką (t. y. laiku nesumokėtą mokesčio sumą) perima tretysis asmuo, nėra mokesčių mokėtojo atstovavimo forma - aktyvavus šią įstatymo nuostatą ir mokesčių administratoriui sutikus, pagal šią mokesčių administravimo procedūrą, tretysis asmuo perima visas mokesčių mokėtojo teises ar pareigas, susijusias su perimamos mokesčinės nepriemokos sumokėjimu, ir "tampa mokesčių mokėtoju perimtos mokesčinės nepriemokos atžvilgiu" (MAĮ komentaras, p. 175).

Specialiųjų taisyklių randame ir Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatyme (2019), kuris buvo priimtas perkeltant į Lietuvos teisę ES Tarybos 2017 m. spalio 10 d. direktyvą (ES) 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. Pagal šio įstatymo 17 str. 4 d. ir 5 d. suinteresuotas asmuo (mokesčių mokėtojas), turi teisę dalyvauti patariamąsios komisijos ar alternatyvios ginčų sprendimo komisijos posėdžiuose tik jei su tuo sutinka ir VMI, ir kitos valstybės narės kompetentinga institucija, o jei patariamąsios komisijos ar alternatyvios ginčų sprendimo komisija prašo - tuomet mokesčių mokėtojas privalo dalyvauti šių komisijų posėdžiuose ar būti juose atstovaujamas. Kol kas yra sudėtinga svarstyti ar toks šių ES teisės normų pažodinis perkėlimas į Lietuvos teisę yra tinkamas (nes, pavyzdžiui, nėra visiškai aišku, kokios teisinės pasekmės Lietuvos mokesčių mokėtojui kils jei jis nevykdys tokios komisijos nurodymo dalyvauti posėdyje).

Tuo tarpu nagrinėdami mokesčių mokėtojo atstovavimo ar įgaliojimo taisykles, ar jo dalyvavimo ar atstovavimo mokesčinius ginčus nagrinėjančiose institucijose, kokios nors

kitos, tik mokestiniams teisiniams santykiams būdingos specifikos nerandame. Pavyzdžiui, mokestinių ginčų nagrinėjimui teismuose (o taip pat ir atstovavimo klausimams) taikomos bendrosios ABTĮ ir, kiek tai numatyta ABTĮ, Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso (CPK) taisyklės, bendrosios normos taikomos ir įgaliojimų išdavimui (LR CK), ir t. t.

Apibendrinami galime teigti, kad MAĮ 36 str. 4 p. formuluotę verta trumpinti ir tobulinti, ją sutraukiant iki, pvz., [viena iš mokesčių mokėtojų teisių yra] "būti atstovaujama, išskyrus atvejus, kai tai draudžia įstatymai" arba, jei norėtume plėstis - "teisės norminių aktų nustatyta tvarka būti atstovaujama vykdant mokesčių įstatymuose nustatytas pareigas ir naudojantis suteiktomis teisėmis, išskyrus atvejus, kai tokius veiksmus atlikti per atstovą draudžia įstatymai". Tiksliai ir išsamiai suformulavus teisės būti atstovaujama normą, perteklinėmis galėtų tapti ir kai kurios kitos nuostatos, pavyzdžiui MAĮ 79 str. 1 d. nuostata, suteikianti teisę mokesčių deklaraciją pasirašyti mokesčių mokėtojo atstovui.

3.5. Teisė dalyvauti mokestinio patikrinimo procese

Nors MAĮ 36 str. 4 p. yra plačios apimties ir aprėpia mokesčių mokėtojo teisę dalyvauti visuose santykiuose su mokesčių administratoriumi, MAĮ 36 str. 5 p. specialiai išskiria mokesčių mokėtojo teisę dalyvauti specifinės mokesčių administravimo procedūros – mokestinio patikrinimo metu.

MAĮ 36 str. 5 p. formuluotė taip pat yra labai plati, ir ji yra tobulintina, pvz. priešios formuluotės priduriant frazę "jei įstatymai ar kiti teisės norminiai aktai nenumato kitaip". Taip pat, svarstyтина, ar šios normos nereikia papildyti ir nuoroda į teisę dalyvauti mokestiniame tyrime (MAĮ 36 str. 5 p., kitaip nei MAĮ 36 str. 4 p., nėra specialiai nurodyta, kad mokesčių mokėtojas turi teisę turėti atstovą ir mokestinio patikrinimo metu (tai, žinoma, nėra uždrausta). Šias išvadas darome nagrinėdami MAĮ ir kitus mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo procesą reglamentuojančius teisės aktus.

Tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų tinkamai pasinaudoti šia teise, jis turi būti tinkamai informuotas apie mokestinio patikrinimo atlikimą (MAĮ 120 str. ir 121 str.). LVAT patvirtino, kad "...tinkamas mokesčių mokėtojo informavimas apie mokestinį patikrinimą, užtikrina galimybę jam laikytis MAĮ 36 str. įtvirtintų teisių (pvz., dalyvauti mokestinio patikrinimo procedūroje, teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus ir kt.)" (LVAT 2011 m. spalio 6 d.

nutartis). Taigi, tai yra mokesčių administratoriaus pareiga - sudaryti galimybę tinkamai pasinaudoti tokiomis teisėmis, praktiniams mokestinio patikrinimo veiksams dar neprasadėjus.

Mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu gali pasidomėti patikrinimo eiga, dalyvauti atliekant patikrinimą, teikti paaiškinimus, papildomą medžiagą, pasiūlymus (žr. MAĮ 126 str.)

Atkreiptinas dėmesys, kad teisė dalyvauti mokestinio patikrinimo procese yra ne tik mokesčių mokėtojo teisė, bet, tam tikrais atvejais, - ir sudedamoji jo pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi dalis. Pavyzdžiui, MAĮ 126 str. 1 d. numatyta pareiga mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikti visus su mokestinio patikrinimo objektu susijusius dokumentus yra tiesiogiai susijusi su bendradarbiavimo tarp mokestinio teisinio santykio šalių pareiga.

Tinkamas tokios pareigos nevykdymas (t. y. savo ruožtu - nesinaudojimas teise dalyvauti mokestinio patikrinimo procese) mokesčių mokėtojui gali sukelti tam tikrų apribojimų net ir mokestinio ginčo metu. Pavyzdžiui, LVAT atsisakė tenkinti pareiškėjo prašymus dėl papildomų įrodymų tyrimo, nurodydamas, kad "MAĮ, nustatydamas minėtas taisykles dėl įrodinėjimo proceso vykdant mokestinį patikrinimą, nagrinėjant mokestinį ginčą ikiteismine jų nagrinėjimo procedūra, įtvirtina ne tik mokesčių mokėtojo teises, bet ir pareigą sažiningai naudotis savo procesinėmis teisėmis šiame procese, teikti įrodymus kuo ankstesnėje mokestinio patikrinimo ar mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje. Įrodymų teikimas kuo ankstesnėje mokestinio patikrinimo ar mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje turėtų užtikrinti administracinio sprendimo priėmimą per protingą laiką. Pareiškėjas nesinaudojo (arba minimaliai naudojos) minėtomis savo teisėmis mokestinio patikrinimo metu ir nagrinėjant mokestinį ginčą ikiteismine jų nagrinėjimo procedūra, o visus papildomus prašymus pradėjo reikšti nagrinėjant bylą teisme, nenurodydamas jokių pagrįstų tokių savo veiksmų dalyvaujant įrodinėjimo procese argumentų" (LVAT 2019 m. sausio 14 d. nutartis).

MAĮ 126 str. 2 d. jau yra konkretinama kokius veiksmus mokesčių mokėtojas turi teisę atlikti mokestinio patikrinimo metu – t. y. bet kada patikrinimo metu, o ne tik dėl patikrinimo akto, mokesčių administratoriui teikti pastabas ir paaiškinimus dėl patikrinimo dalyko ir kitų procesinių patikrinimo aplinkybių.

Pabrėžtina, kad teisės aktai reguliuojantys mokestinių patikrinimų eigą (pvz. Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės (VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 " Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo...")) konkrečių ribojimų mokesčių mokėtojui dalyvaujant standartiniu –

kompleksinio ir teminio mokestinių patikrinimų metu, mokesčių mokėtojai nenustato. Yra reglamentuojama, kad mokesčių administratorius, jei mokesčių mokėtojas mokestiniame patikrinime dalyvauja pats ar per atstovą, turi fiksuoti tam tikrus mokesčių mokėtojo veiksmus (nesutikimą pateikti dokumentus ar kitą patikrinimo metu reikalingą medžiagą, įrodymus), tačiau teisinių pasekmių dėl to tiesiogiai mokesčių mokėtojai kilti neturi. Šiuo klausimu LVAT laikosi nuomonės, kad "nors mokesčių administratoriaus atsisakymas pateikti tam tikrus su patikrinimo aktu susijusius duomenis mokesčio mokėtojai gali apsunkinti jo teisės pateikti pastabas įgyvendinimą, tačiau pats toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, šis atsisakymas taip pat negali būti vertinamas, kaip sukeltantis savarankiškas (autonomines), t. y. su sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimu nesusijusias, materialines teises pasekmes pareiškėjo teisių ir pareigų apimčiai" (LVAT 2014 m. liepos 31 d. nutartis).

Vertinant galimus mokesčių mokėtojo teises dalyvauti mokestinio patikrinimo procese ribojimus, svarbu išskirti atskirą mokestinių patikrinimų rūšį, kurios metu atsiranda konkrečių išimčių – operatyvius mokestinius patikrinimus. Ši mokestinio patikrinimo rūšis nuo kitokių patikrinimų skiriasi tuo, kad jo metu tikrinamas ne mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas, o tai, ar mokesčių mokėtojas tinkamai atlieka kitas mokesčių arba kituose teisės aktuose nustatytas jam mokestines pareigas.

Kadangi tokio patikrinimo metu yra itin svarbus jo vykdymo sklandumas ir koncentruotumas, kyla klausimas ar MAĮ 36 str. deklaruota mokesčių mokėtojo teisė į dalyvavimą tokio patikrinimo metu yra kaip nors konkrečiai ribojama, ar paliekama tokia pat plati kaip ir vykdant įprastinį mokestinį patikrinimą.

Tirdami operatyvų mokestinį patikrinimą apibrėžiančius teisės aktus (MAĮ ir Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir tvirtinimo taisyklės (VMI prie LR FM viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 "Dėl Operatyvių patikrinimų atlikimo...") randame papildomų MAĮ 36 str. 5 p. numatytos teisės apribojimų. MAĮ 121 str. 2d. nustato, kad operatyvaus patikrinimo metu, norint užtikrinti tinkamą jo įvykdymą, pranešimas apie tokį patikrinimą mokesčių mokėtojai nesiunčiamas. Taipogi, įprasto mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai turi įspėti mokesčių mokėtoją, jei nori patekti į jo darbinės patalpas, o remiantis MAĮ 122 str. 2d. jie į tokias patalpas gali patekti ir be išankstinio įspėjimo, o jau Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir tvirtinimo taisyklių 12 punktas nustato, kad "Operatyvūs patikrinimai atliekami dalyvaujant mokesčių mokėtojai arba jo atstovui".

Taigi, siekiant tikslesnio teisinio reglamentavimo, MAĮ 36 str. 5 p. formuluotė yra pildytina, pvz. pridedant "jei įstatymai ar kiti teisės norminiai aktai nenumato kitaip".

Nagrinėjant mokesčių mokėtojo dalyvavimo teisę mokestinio patikrinimo procese kyla klausimas dėl jo galimybės dalyvauti ir mokestinio tyrimo procese. Mokestinis tyrimas gali būti atliekamas be atskiro pavedimo, mokesčių administratoriui tiesiogiai atliekant savo darbinės funkcijas (pavyzdžiui, įprasta mokesčių deklaracijų analizė). Mokestinis tyrimas yra dažniausiai susijęs su mokesčių administratoriaus kompiuterinėse duomenų bazėse esančių, bei iš mokesčių mokėtojo gautų duomenų analize. MAĮ str. (MAĮ 135-138 str.), ar kiti teisės aktai reglamentuojantys mokestinio tyrimo procesą nenustato kokių nors ribojimų mokesčių mokėtojui dalyvauti tame procese. Nesant detalesnio šio klausimo teisinio reglamentavimo mokesčių mokėtojo dalyvavimo mokestiniame tyrime būdai ir ribos tampa neaiškūs, ir sukelia praktinių šios teisės realizavimo problemų: MAĮ 36 str. 4 p. pagal esamą formuluotę apima mokesčių mokėtojo teisę dalyvauti ir mokestinio tyrimo procese (jei jis apie mokestinį tyrimą buvo informuotas Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių nustatyta tvarka (VMI prie LR FM viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 "Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių..."). Šių taisyklių 28 p. nustatoma mokesčių mokėtojo vizitavimo galimybė, kuria mokestinio tyrimo metu turi teisę (bet neprivalo) pasinaudoti mokesčių administratoriaus pareigūnai. Taigi, svarstyti, ar nevertėtų tikslinti MAĮ 36 str. 5 p. ir šiuo aspektu. Praeityje jau buvo teikti siūlymai tikslinti MAĮ 36 str. 5 p., numatant jame ir teisę mokesčių mokėtojui dalyvauti ir mokestinio tyrimo procese (pvz., MAĮ 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 135(1) ir 135(2) straipsniais įstatymo projektas (reg. data 2009 m. spalio 22 d.)).

LVAT laikosi pozicijos, kad tinkamas mokesčių mokėtojo dalyvavimo mokestinio patikrinimo procese yra svarbus aspektas tinkamam MAĮ 69 str. taikymui užtikrinti (mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą): MAĮ 69 str. taikymas (kartu nustatant mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą teise) siejamas su būtinumu nustatyti mokesčio mokėtojo sudaromų sandorių, ūkinių operacijų tikslą, būtent tikslą gauti mokestinę naudą. Mokesčių administratorius nustatinėja, ar ūkinė operacija turi vienintelį tikslą – mokestinio pranašumo įgijimą, ar ūkinė operacija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Taigi mokesčių administratorius, taikdamas MAĮ 69 str., atkuria mokesčių mokėtojo iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. MAĮ 69 turinys patvirtina, kad teisingam jo taikymui, paprastai reikėtų išklausti mokesčių mokėtojo nuomonę dėl ūkinių operacijų tikslų, pasiūlyti paaiškinti (bei pagrįsti įrodymais), koks yra jų ekonominis ir verslo pagrindimas. Taigi MAĮ 69 str. taikymui svarbus yra mokesčių mokėtojo teisės būti išklaustam administraciniame procese tinkamas įgyvendinimas. Matome, kad LVAT formuoja praktiką, jog teismai

bylose turi tikrinti ar tinkamai įgyvendinamos šios taisyklės: "mokesčių administratorius, nustatantis (arba nenustatantis) patikrinimų akte mokesčių įstatymų pažeidimus, privalo teisingai nustatyti mokestinės bylos faktines aplinkybes, taigi mokesčių mokėtojo dalyvavimas yra svarbus ne tik po patikrinimo akto surašymo, bet taip pat iki šio akto surašymo. Mokesčių administratoriui pasiūlius mokesčių mokėtojui pateikti atsakymus tikrinamais klausimais iki patikrinimo akto surašymo, būtų tinkamai ir neginčijamai įgyvendintas mokesčių mokėtojo būti išklaustyta principas" (LVAT 2019 m. liepos 3 d. nutartis).

3.6. Teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto

MAĮ 36 str. 6 p. suteikia teisę mokesčių mokėtojui teisę teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto. MAĮ 131 str. detalizuoja, koku būdu, kokiais atvejais ir kokiais terminais mokesčių mokėtojas gali teikti paaiškinimus dėl patikrinimo akto turinio.

Pojstatyminiai aktai detalizuoja mokesčių administratoriaus pareigą sudaryti galimybę mokesčių mokėtojui tokia teise pasinaudoti: pvz., patikrinimo akto baigiamojoje dalyje mokesčių administratoriaus pareigūnas turi nurodyti tokią mokesčių mokėtojo teisę (VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 10 d. įsakymas Nr. VA-90 "Dėl pranešimo apie mokestinį patikrinimą..."). Yra rekomenduotina, kad mokesčių administratoriaus pareigūnas informuotų mokėtoją apie jo teises mokestinio patikrinimo atlikimo, taip pat jo rezultatų tvirtinimo metu, teikti pastabas ir paaiškinimus (kaip nustatyta Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir patvirtinimo taisyklėse).

Tačiau daug teisės norminiuose aktuose tiksliai neatspindėtų aspektų randame teismų praktikoje, kas leidžia manyti, kad ši mokesčių mokėtojo teisė turėtų būti detaliau reglamentuota.

LVAT savo praktikoje yra pasisakęs, kad tik tinkamai užtikrinus mokesčių mokėtojui teisę į pastabų ir atsikirtimų teikimą, bus užtikrintas mokesčių mokėtojo teisės būti išklaustyta principo tinkamas įvykdymas, o to neatlikus mokesčių mokėtojas turės teisę skųsti neteisėtus mokesčių administratorius veiksmus ar neveikimą: „MAĮ normos (36, 2 str. ir kt.) patvirtina, kad mokesčių mokėtojas turi teisę teikti savo nuomonę dėl vykstančio mokestinio patikrinimo [...]. Taigi MAĮ nustatydamas minėtas mokesčio mokėtojo teises įvirtina, kad prieš priimant administracinį sprendimą (dėl patikrinimo akto patvirtinimo, kuriuo nustatoma mokestinė prievolė), mokesčių mokėtojas turėtų būti išklaustyta" (LVAT 2019 m. liepos 3 d. nutartis).

Svarbu paminėti, kad jei mokesčių mokėtojas mano, kad jo teisė pateikti paaiškinimus ir atsikirtimus buvo suvaržyta ar pažeista (tiek mokestinio ginčo nagrinėjimo ikiteismine tvarka, tiek patikrinimo metu), tai mokestinio ginčo metu būtent jam tenka tokių aplinkybių įrodinėjimo našta (LVAT 2019 m. birželio 26 d. nutartis).

Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į LVAT praktiką, kurioje nurodoma, jog "rašytinės mokesčių mokėtojo pastabos, paaiškinimai ir įrodymai pridedami prie patikrinimo akto ir apie jų pateikimą yra pažymima patikrinimo akte. MAĮ 155 str. 6 d. nustatyta, kad Mokestinių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui". Be to, "MAĮ, nustatydamas minėtas taisykles dėl įrodinėjimo proceso vykdant mokestinį patikrinimą, nagrinėjant mokestinį ginčą ikiteismine jų nagrinėjimo procedūra, įtvirtina ne tik mokesčių mokėtojo teises, bet ir pareigą sąžiningai naudotis savo procesinėmis teisėmis šiame procese, teikti įrodymus kuo ankstesnėje mokestinio patikrinimo ar mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje. Įrodymų teikimas kuo ankstesnėje mokestinio patikrinimo ar mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje turėtų užtikrinti administracinio sprendimo priėmimą per protingą laiką. Pareiškėjas nesinaudojo (arba minimaliai naudojo) minėtomis savo teisėmis mokestinio patikrinimo metu ir nagrinėjant mokestinį ginčą ikiteismine jų nagrinėjimo procedūra [...] todėl pareiškėjo prašymas pernelyg užtęstų bylos nagrinėjimą, taigi negali būti tenkinamas" (LVAT 2019 m. sausio 14 d. nutartis).

Tačiau LVAT aiškindamas MAĮ normas yra taip pat nurodęs, kad MAĮ 153 str. 3 d. ir 155 str. 6 d. įtvirtintas mokesčių mokėtojo teisės remtis dokumentais ir įrodymais, nepateiktais kartu su skundu centriniam mokesčių administratoriui, ribojimas yra taikomas tik ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje, t. y. kai mokestinį ginčą nagrinėja centrinis mokesčių administratorius ar Mokestinių ginčų komisija. Nagrinėjant mokestinį ginčą teisme, mokesčių mokėtojas turi visas ABTĮ numatytas teises. ABTĮ 52 str. 2 d. numatyta, kad proceso šalis turi teisę teikti įrodymus. ABTĮ nenustato jokių proceso šalies teisės teikti įrodymus apribojimų, nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teisme (žr., pvz., LVAT 2009 m. rugsėjo 24 d. nutartį; LVAT 2013 m. kovo 27 d. sprendimą).

Įdomus LVAT įtvirtintas aspektas: mokesčių administratorius turi teisę atsisakyti pateikti su patikrinimo aktu susijusių dokumentų kopijas mokesčių mokėtojui, ir tai nebus laikoma mokesčių mokėtojo teisės pateikti paaiškinimus pažeidimu. Be to, tokiais atvejais netaikomas Lietuvos Respublikos teisės gauti informaciją iš valstybės ir savivaldybių institucijų įstatymas (o taip pat, "toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių

mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, šis atsisakymas taip pat negali būti vertinamas, kaip sukeliantis savarankiškas (autonomines), t. y. su sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimu nesusijusias, materialines teises pasekmes" ir negali būti tenkinamas kaip savarankiškas reikalavimas teisme (LVAT 2014 m. liepos 31 d. nutartis).

Nagrinėjant MAĮ 36 str. 6 p. reikėtų atkreipti dėmesį į įstatymų leidėjo panaudotą terminą "atsikirtimai". Nei šio termino, nei jo paaiškinimo nerandame nei viename mokesčių teisės norminiame akte. Net ir visuose poįstatyminiuose aktuose, reglamentuojančiuose mokestinio patikrinimo procesą yra minima galimybė teikti tik paaiškinimus arba pastabas dėl patikrinimo akto (pvz. aktai reglamentuojantys mokestinių patikrinimo atlikimo procedūras (Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės) ar operatyvaus patikrinimo eigą (Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklės (VMI prie LR FM viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 "Dėl Operatyvių patikrinimų atlikimo..."). Atkreiptinas dėmesys, kad terminas "atsikirtimas" randamas prievolių teisėje, tačiau ieškoti paralelių su civiline teise šioje vietoje yra nelogiška ("atsikirtimas", kaip skolininko gynimosi priemonė nuo kreditoriaus pareikštų reikalavimų tiek prieš pateikiant civilinį ieškinį, tiek bylos nagrinėjimo teisme metu (LR CK 6.7; 6.107 ir CPK 142 str.) (Mikelėnas, 2003, p. 26-27 ir p. 149-150). Todėl manytina, kad žodžio "atsikirtimai" MAĮ 36 str. 6 p. būtų galima atsisakyti, ir jį pakeisti žodžiu "pastabos".

3.7. Teisė gauti visus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu

MAĮ 36 str. 7 p. suteikia teisę mokesčių mokėtojui gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu.

Ši mokesčių mokėtojo teisė yra labai svarbi jo teisinės padėties sudedamoji dalis, nes tinkamas šios teisės įgyvendinimas ir gynimas yra glaudžiai susijęs ir su mokesčio mokėtojo kitų teisių įgyvendinimą reglamentuojančių normų tinkamu funkcionavimu (pavyzdžiui - teisės gauti informaciją ir teisės skųsti mokesčių administratoriaus veiksmus).

Tačiau nagrinėdami esamą MAĮ 36 str. 7 p. formuluotę randame tam tikrų neaiškumų ir netikslumų.

Pavyzdžiui, MAĮ 36 str. 7 p. formuluojamas kaip ribotos apimties teisė, nes šioje formuluotėje nurodyta teisė gauti tik sprendimus, "susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu", tuo tarpu nėra nurodyta, ar mokesčių mokėtojas turi teisę gauti kitus (individualaus pobūdžio) teisės aktus. Todėl kyla pagrįstas klausimas, ar esama MAĮ 36 str. 7 p. formuluotė nesikerta, su kitomis teisės normomis, juk nei MAĮ, nei kiti mokestinio patikrinimo ar mokestinio tyrimo procesus reglamentuojantys teisės aktai (pvz. Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės) nenumato apribojimų dėl panašaus tipo dokumentų teikimo mokesčių mokėtojui (t. y. sąvoka "sprendimai" kitose šių teisės aktų nuostatose nėra apribota, ir lieka neaišku, kokie sprendimai laikytini "susijusiais su mokestinės prievolės dydžiu" o kurie - ne).

Jei mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato ir patikrinimo aktu įformina mokesčių įstatymų pažeidimų, tai mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami mokesčių administratoriaus sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Visi kiti priimti mokesčių administratoriaus sprendimai, susiję su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu, ir kai mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma, įteikiami mokesčių mokėtojui arba siunčiami tokia pat tvarka, t. y. MAĮ nustatytos plačios apimties mokesčių administratoriaus pareigos dėl dokumentų pateikimo mokesčių mokėtojui (žr. pvz. MAĮ 130 str. dėl patikrinimo pažymos ir 164 str. dėl dokumentų įteikimo tvarkos).

MAĮ 164 str. nustato būdus kaip mokesčių mokėtojui turi būti pateikta informacija apie mokesčių administratoriaus sprendimus – ši norma taikoma ir siekiant įgyvendinti mokesčių mokėtojui suteiktą teisę gauti patikrinimo aktą ir kitus mokesčių administratoriaus pareigūnų sprendimus.

Kitas svarbus aspektas - aptarti, kaip mokesčių mokėtojo teisė gauti mokesčių administratoriaus teisės aktus priimtus mokesčių mokėtojo atžvilgiu koreliuoja su MAĮ 36 str. 1 p. (bendraja teise gauti informaciją) bei kitais teisės norminiais aktais reglamentuojančiais viešosios valdžios institucijų pareigas teikti informaciją ir dokumentus. Čia turime pastebėti, kad mokestinių teisinių santykių srityje mokesčių mokėtojo informavimą ir dokumentų jam pateikimą reglamentuojančios teisės normos yra specialiosios teisės normos, t. y. jos nustato kitokios apimties subjektines teises ir pareigas nei numatyta, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatyme (1996), Lietuvos Respublikos asmens duomenų apsaugos įstatyme (1996) ar Lietuvos Respublikos teisės gauti informaciją iš valstybės ir savivaldybės institucijų ir įstaigų įstatyme (2000) - šiuose įstatymuose nustatytos teisės normos laikytinos bendrosiomis normomis, kurių atžvilgiu mokesčių teisės norminiai aktai nustato specialias taisykles).

Dalį atsakymų vėlgi galime rasti tik nagrinėdami teismų praktiką, bet ne patį MAĮ, o tai apsunkina mokesčių mokėtojo padėtį. Pavyzdžiui, LVAT formuoja praktiką, kad mokesčių mokėtojo teisė į informaciją nėra absoliuti (žr. šio darbo 3.9 skyrių), ir kad mokesčių mokėtojas gali skųsti tik teisine pasekme jam sukeliančius mokesčių administratoriaus veiksmus (žr. šio darbo 3.12 skyrių). Greta to, LVAT laikosi nuomonės, kad mokesčių mokėtojas "mokestinio tyrimo metu neįgyja teisės iš mokesčių administratoriaus gauti informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms įvykdyti, nes mokestinio tyrimo metu jokios mokestinės prievolės (priešingai, nei atlikus mokestinį patikrinimą ir priėmus atitinkamą sprendimą) jam neatsiranda. Tokios išvados pagrįstumą patvirtina įstatymų leidėjo sprendimas įpareigoti mokesčių administratorių su patikrinimo aktu pateikti mokesčių mokėtojui visus priedus, kuriais yra grindžiamas patikrinimo akto išvados (MAĮ 129 str. 4 d.), o mokesčių administratoriui, atlikusiam mokestinį tyrimą ir surašiusiam mokesčių mokėtojui pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą, tokia pareiga nenustatyta (MAĮ 136 str. 1 d.), t. y. mokesčių administratorius nėra įpareigotas pateikti mokesčių mokėtojui atlikto mokestinio tyrimo išvadas pagrindžiančius duomenis ir juos patvirtinančius dokumentus" (LVAT 2020 m. birželio 3 d. nutartis).

Turime pastebėti, kad tam tikro balanso į teigiamą pusę suteikia taisyklė, kad mokesčių mokėtojas turi teisę susipažinti su mokestinio ginčo byla ir ginčo nagrinėjimo centriniame mokesčių administratoriuje metu (LVAT 2019 m. gegužės 8 d. nutartis), tačiau kol situacija nėra evoliucionavusi iki mokestinio ginčo, išlieka neaiškumų dėl to, kokios yra mokesčio mokėtojo teisės gauti jo atžvilgiu priimtus (parengtus) mokesčių administratoriaus teisės aktus.

Aukščiau išdėstyti argumentai rodo, kad MAĮ 36 str. 7 p. formuluotę taip pat reikia konkretinti ir tikslinti, nes tinkamas šios mokesčių mokėtojo teisės įgyvendinimas turi fundamentalią reikšmę tiek materialinės teisės, tiek procesinės teisės aspektu (pvz. tik gavęs sprendimą mokesčių mokėtojas gali būti tikras dėl mokesčių administratoriaus pozicijos dėl mokestinės prievolės dydžio, o taip pat, tai turi įtakos ir tinkamam procesinių terminų eigos skaičiavimui, mokesčių mokėtojo atidumo ir sąžiningumo pakankamumo vertinimui (pvz. LVAT yra pasisakęs dėl praleisto termino skundai paduoti pratęsimo ar praleidimo priežasčių pripažinimo svarbiomis bendrųjų principų (LVAT 2009 m. gruodžio 21 d. nutartis)).

3.8. Teisė nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų

MAĮ 36 str. 8 p. numatyta, kad mokesčių mokėtojas turi teisę nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų. Šiame punkte specialiai nurodoma, kad ši taisyklė apima ir teisę atsakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupiti neprivalo.

Mokestiniai teisiniai santykiai yra valdiniai - mokesčių administratorius savo kompetencijos ribose turi teisę mokesčių mokėtojui duoti privalomus vykdyti nurodymus mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo klausimais. Tuo tarpu MAĮ 36 str. 8 p. gina mokesčių mokėtojo teisę nevykdyti mokesčio administratoriaus nurodymų, tačiau išimtinai tik tais atvejais, kai tokie nurodymai yra neteisėti.

Mokestiniai teisiniai santykiai yra viešieji teisiniai santykiai, ir čia, kaip viešojo administravimo teisiniuose santykiuose (pirmiausia - vykdomosios valdžios /viešojo administravimo subjektų atžvilgiu) naudojamas imperatyvus reguliavimo metodas. Todėl mokestiniuose teisiniuose santykiuose valdžios įstaigoms (mokesčių administratoriui) draudžiama viskas, kas nenumatyta teisės norminiuose aktuose.

Tokią praktiką formuoja ir LVAT, nurodydamas, kad "remiantis teisėtumo principu mokesčių administratorius gali atlikti tik tokius veiksmus ar priimti tik tokius sprendimus, kurie yra įtvirtinti įstatyme" (LVAT 2018 m. spalio 15 d. nutartis). LVAT dažnai daro nuorodą ir į VAĮ įtvirtintą nepiktnaudžiavimo valdžia principą, reglamentuojantį, jog viešojo administravimo subjektams draudžiama atlikti viešojo administravimo funkcijas neturint šio įstatymo nustatyta tvarka suteiktų viešojo administravimo įgaliojimų (LVAT 2013 m. gruodžio 23 d. nutartis). LVAT vysto savo praktiką šiuo klausimu, nurodydamas, kad MAĮ 32 str. 3 p. ir 36 str. 9 p. nustatyta mokesčių administratoriaus pareiga tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų ir šiuose aktuose numatytų procedūrų reiškia, kad, *atlikdamas vienokį ar kitokį veiksą, mokesčių administratorius turi jį pagrįsti ne tik bendrojo pobūdžio teisės norma, į kurios taikymo sferą patenka šis veiksmas, bet ir nurodyti atitinkamą specialią tokį veiksą leidžiančią atlikti teisės normą* - LVAT nuosekliai laikosi nuostatos, kad įstatymuose turi būti tam tikras teisinių santykių subjektų teisių ir pareigų balansas. Pavyzdžiui, kilus klausimui ar mokesčių administratorius turi teisę reikalauti, kad mokesčių mokėtojas saugotų dokumentus, kurių saugojimo prievolė nenumatyta jokiame norminiame teisės akte, LVAT konstatavo, jog iš MAĮ matyti, kad "atliekančio mokestinį patikrinimą mokesčių administratoriaus ir tikrinamo mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos tarpusavyje subalansuotos" (LVAT 2008 m. balandžio 22 d. nutartis). Teismas toje byloje taip pat pasisakė, kad MAĮ nuostatos, nustatančios mokestinių teisinių santykių subjektų

teisės ir pareigas turėtų būti aiškinamos "kaip visuma, t. y. adresuota mokesčių administratoriui nuostata turi būti aiškinama ir suprantama kartu su atitinkama nuostata, skirta mokesčių mokėtojui". Šią mintį galima iliustruoti labai konkrečiu pavyzdžiu: iš vienos pusės veikia MAĮ 32 str. 2 ir 3 p. nuostatos, pagal kurias mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių (2 p.) ir tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų (3 p.); o iš kitos pusės - MAĮ 36 str. 8 ir 9 punktų nuostatos, pagal kurias mokesčių mokėtojas turi teisę nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo (8 p.), ir reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų.

MAĮ komentare (p. 76) nurodyta, kad "mokesčių mokėtojas neprivalo vykdyti tokių mokesčių administratoriaus nurodymų, kurie nėra reglamentuoti mokesčių teisės aktuose".

Siekiant didesnio teisinio tikrumo būtų tikslinga MAĮ aiškiai įtvirtinti principą, kad mokesčių administratorius turi teisę duoti tik tokius nurodymus, kuriuos duoti suteikia galiojantys teisės norminiai aktai. Nors šis bendrasis principas, taikomas valdžios (viešojo administravimo) funkcijas vykdantiems pareigūnams ("*viskas, kas tiesiai neleista Įstatymo, uždrausta*") yra žinomas ir pripažintas teisės moksle ir teismų praktikoje (pvz., žr. Vaišvila, 2004, p. 126, ir *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, nagrinėjant bylas dėl tarnybinių ginčų, apibendrinimas*, p. 678), tačiau mokesčių mokėtojams, papildomos ir aiškiai nustatytos teisinės garantijos suteiktų daugiau užtikrintumo. Taip pat, daugiau teisinio tikrumo suteiktų teisės norma kuri būtų formuluojama kaip imperatyvas: pavyzdžiui, teigiant, kad *mokesčių mokėtojas privalo vykdyti tik tuos mokesčių administratoriaus nurodymus, kuriuos mokesčių administratorius turi teisę duoti pagal galiojančius teisės norminius aktus*.

Turime atkreipti dėmesį ir į tai, kad MAĮ 36 str. 8 p. yra specialiai išskirta **teisė atsisakyti pateikti informaciją mokesčių administratoriui, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo**. Kyla klausimas, ar toks išskyrimas yra apskritai reikalingas, nes tai tik vienas iš galimų neteisėto nurodymo pavyzdžių (tiksliau būtų nurodyti, kad mokesčių mokėtojas privalo mokesčių administratoriui teikti tik tokią informaciją, kurią jis privalo kaupti pagal teisės norminius aktus, ir tokia informacija yra reikalinga mokesčiams administruoti). Reikalaudamas informacijos pateikimo iš mokesčių mokėtojo, mokesčių

administratorius turi savo reikalavimą pagrįsti ne tik bendrojo pobūdžio teisės norma, bet ir nurodyti atitinkamą specialią tokį veiksmą leidžiančią atlikti teisės normą, t. y. nurodyti įstatyminių reglamentavimų, kuris suteikia teisę jam gauti iš mokesčių mokėtojo informaciją, kuri turi būti susijusi su mokesčio administratoriaus pareigūno atliekamais procedūriniais veiksmais, o ne bet kokią informaciją, kuri jam atrodo reikalinga (LVAT 2008 m. balandžio 22 d. nutartis).

Mokesčių administratoriaus teisių nebaigtinis sąrašas nustatytas MAĮ 33 str., kurio 22 p. suteikia teisę mokesčių administratoriui "naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis". Sutiktina, kad tokia blanketinė norma yra reikalinga juridinės technikos aspektu, tačiau teisinio tikrumo nesuteikia nuoroda į kitų rūšių nei mokesčių įstatymai, ir taip pat, kad lingvistinis šios normos aiškinimas leidžia daryti išvadą, kad "kitos" mokesčių administratoriaus teisės gali būti nurodytos tik įstatyme (nors vargu ar būtų lengva mokestinio ginčo metu ginti mokesčių mokėtojo teises remiantis vien tuo, kad jis atsisakė vykdyti mokesčių administratoriaus nurodymą tik todėl, kad jis buvo numatytas ne įstatyme, bet pvz. įstatymo pagrindu priimtame kitos rūšies teisės norminiame akte).

Turime atkreipti dėmesį ir į pagrindinį praktinį sunkumą, su kuriuo susiduria mokesčių mokėtojas norėdamas pasinaudoti MAĮ 36 str. 8 p. jam suteikiamomis teisėmis: jis turi būti visiškai tikras, kad nurodymas, kurį jis gavo iš mokesčių administratoriaus yra neteisėtas, tačiau išsamiam teisės normų vertinimui ir analizei mokesčių mokėtojui gali trūkti žinių ar gali tekti patirti papildomų išlaidų mokesčių konsultacijai. Kaip matysime nagrinėdami mokesčių mokėtojo teisę skųsti mokesčių administratoriaus veiksmus (žr. šio darbo 3.12 skyrių), Lietuvoje formuojama praktika, kad teismai imasi nagrinėti skundus tik tada, jei skundžiami tik tokie mokesčių administratoriaus veiksmai, kurie sukelia teisinės pasekmės mokesčių mokėtojui. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas gali neturėti galimybės iš anksto, prieš priimdamas sprendimą ar vykdyti mokesčių administratoriaus nurodymą, patikrinti, ar tas nurodymas yra teisėtas. Mokesčių mokėtojams kartais tenka rizikuoti, ir laukti, kol už nurodymo nevykdymą kils atsakomybė - pvz., pagal Administracinių nusižengimų kodekso (ANK) 505 str., kuriame, kaip bendrojoje normoje, numatytos sankcijos už kliudymą įstatymų įgaliotiems pareigūnams įgyvendinti jų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose jiems nustatytas teises ar atlikti jiems pavestas pareigas. Taip pat yra ir specialiosios normos, apibrėžiančios priešingas teisei mokesčių mokėtojo veikas, už kurias kyla atsakomybė (pvz. ANK 187 str. (Ataskaitų, deklaracijų ar kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms įgyvendinti reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimas) ir kai kurie kiti ANK straipsniai).

3.9. Teisė reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų

MAĮ 36 str. 9 p. suteikia mokesčių mokėtojui teisę reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų.

Iš esmės, ši norma turėtų reikšti tai, kad mokesčių mokėtojui valstybė garantuoja, kad mokesčių administratorius tiksliai laikysis visų konkrečioje situacijoje taikomų teisės normų. MAĮ komentare VMI prie FM pateikia daugiau detalių apie tai, kad mokesčių administratorius, vykdydamas savo veiklą, privalo tiksliai laikytis mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir VAĮ, taip pat turi vadovautis demokratinio valstybės administravimo principais, iš kurių vienas yra nepiktnaudžiavimo valdžia principas. Kaip teigia VMI prie FM - "šis principas nustato, kad viešojo administravimo institucijoms draudžiama vykdyti veiklą neturint tam suteiktų įgaliojimų arba priimti sprendimus pagal savo kompetenciją siekiant kitų, negu įstatymu nustatyta, tikslų. Todėl mokesčių administratoriaus pareigūnai neturi teisės atlikti tokių veiksmų, kurie mokesčių įstatymuose nors ir nedraudžiami, tačiau įstatymų nėra leisti."

Tačiau kaip rodo anksčiau šiame darbe minėti mokesčių ginčų statistiniai duomenys (žr. šio darbo II dalį), mokesčių mokėtojams gana dažnai kyla klausimų dėl to, ar mokesčių administratoriaus veikla teisėta, o esama teismų praktika rodo, kad teisė reikalauti iš mokesčių administratoriaus jo veiklos tikslumo nėra absoliuti, t. y. egzistuoja tam tikros praktinės išlygos, kurios paaiškėja tik mokesčio ginčo teismo nagrinėjimo metu. Todėl vis didesnę reikšmę įgyja teismų praktika (precedentas), siekiant nustatyti, kokia yra tikroji mokesčių administratoriaus pareigų (ir mokesčių mokėtojo teisių) apimtis vienoje ar kitoje situacijoje. Šią mintį iliustruoja keletas svarbių pavyzdžių.

Pavyzdžiui, kartais tik teisme nustatoma, kaip vienoje ar kitoje situacijoje paskirstoma įrodinėjimo pareiga (kai tuo tarpu visiems teisinių santykių subjektams būtų patogiau matyti aiškiai ir išsamiai šiuo klausimu suformuluotą MAĮ teisės normos tekstą). Pavyzdžiui, dėl įrodinėjimo pareigos eiliškumo, LVAT yra nurodęs labai svarbių aspektų:

- a) būtent mokesčių administratoriui tenka pareiga (kylanti iš MAĮ 67 str. 1 d.), įrodyti, kad mokesčių mokėtojo sandoriai sudaryti siekiant mokeskinės

naudos (pvz. LVAT 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis; LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis);

- b) ginčo metu teismas turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (LVAT 2008 m. gegužės 29 d. nutartis);
- c) remiantis ESTT praktika (pvz. ESTT sprendimai bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd*, 2003 (52-54 par.); *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, 2004; *Bonik*, 2011; t. p. sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir David*, 2011), mokesčių mokėtojai negali būti ribojama teisė į PVM atskaitą tais atvejais, tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas, o mokesčių mokėtojas, nežinojo, kad vykdoma mokesčių sukčiavimo schema, ir kuris elgdamasis rūpestingai negalėjo to žinoti, ir kad įrodinėjimo našta dėl mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimo teise ar dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui (ši išvada seka iš MAĮ 67 str. 1 d.). Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas (LVAT 2017 m. balandžio 10 d. nutartis ir LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis).

Be to, nagrinėdami LVAT praktiką dėl mokesčių administratoriaus priimamų sprendimų, randame daug kitų svarbių LVAT formuojamų MAĮ taikymo taisyklių (kas savo ruožtu, dėl LVAT praktikos įvairovės, leidžia daryti išvadą, kad daugelį MAĮ normų reikėtų tikslinti ar suformuluoti aiškiau), pavyzdžiui:

- a) mokesčių administratorius, kuris pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, savo veikloje privalo, be kita ko, vadovautis ir bendraisiais viešosios teisės principais (pvz., žr. LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartį; LVAT 2010 m. kovo 4 d. nutartį; LVAT 2010 m. kovo 15 d. nutartį);
- b) mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu. Tik tokia mokesčio administratoriaus veikla laikytina teisėta (LVAT 2007 m. vasario 9 d. sprendimas; taip pat žr. LVAT 2005 m. birželio 8 d. sprendimą);
- c) mokesčių administratorius privalo laikytis ir VAĮ įtvirtintų:

- viešojo administravimo principų (LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis; LVAT 2008 m. sausio 31 d. nutartis; LVAT 2011 m. gegužės 5 d. nutartis);
 - įstatymo viršenybės (pvz., LVAT 2007 m. vasario 9 d. nutartis), bei
 - objektyvumo principų (pvz., LVAT 2010 m. birželio 28 d. nutartis; LVAT 2009 m. liepos 9 d. nutartis).
- d) akte dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo mokesčių administratorius būtinai turi nurodyti priežastis, kurios sąlygojo tokį mokesčių administratoriaus procesinį veiksmą. Jei pastarosios priežastys neįvardijamos, arba apsiribojama tik abstraktaus pobūdžio formuluotėmis, tuomet mokestinio patikrinimo proceso sustabdymas yra akivaizdžiai nepagrįstas bei nepaisoma taisyklių, reglamentuojančių mokestinio patikrinimo sustabdymą, mokesčių administratorius nevykdo prievolės tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, paneigiama pareiga, atliekant mokesčių administratoriui priskirtas funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (žr. pvz., LVAT 2011 m. gegužės 5 d.; LVAT 2008 m. birželio 13 d. nutartį; LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartį; LVAT 2008 m. liepos 11 d. nutartį; LVAT 2009 m. birželio 26 d. nutartį);
- e) sprendimui sustabdyti mokestinį patikrinimą keliami bendrieji VAĮ reikalavimai, keliami tokio pobūdžio aktams (žr. pvz., LVAT 2007 m. lapkričio 19 d. nutartį; LVAT 2008 m. birželio 13 d. nutartį);
- f) tačiau mokestinis patikrinimas turi būti atliktas per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką, pasyvus mokesčių administratoriaus elgesys nėra suderinamas su MAĮ jam pavestomis pareigomis ir teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia padėtis, kai mokestinis patikrinimas trunka neribotą laiką be pateisinamų priežasčių mokesčių administratoriui nevykdant tiesiogiai mokesčių įstatymuose jam numatytų funkcijų (LVAT 2016 m. lapkričio 8 d. nutartis);
- g) mokesčių administratorius turi tik tuos įgalinimus, kurie numatyti konkrečiai, t. y. *mokestinės procedūros metu, nuorodos į bendrojo pobūdžio teisės normą (pvz. į MAĮ 33 str.7 p. kuris mokesčių administratoriui suteikia teisę duoti privalomus nurodymus mokesčių mokėtojui) nepakanka pateisinti konkretų veiksmą (pvz. paaiškinimo paėmimą arba mokesčio mokėtojų darbuotojų apklausą ar reikalauti duoti paaiškinimus). LVAT konstatavo, kad mokesčių administratorius savo veikloje, pavyzdžiui, įpareigodamas mokesčių mokėtoją paaiškinti savo pajamų kilmę (MAĮ 33 str.13 p.), mokesčių administratorius privalo tiksliai laikytis visų privalomų formalių reikalavimų (naudoti nustatytą formą nurodymui, tiksliai išdėstyti įtarimus ir t. t.), kitaip toks jo nurodymas negali būti laikomas teisėtu. MAĮ 32 str. 3 p. ir 36 str. 9 p. balansas reiškia mokesčių administratoriaus pareigą,*

- atliekant mokesčių administravimo veiksmą, pagrįsti jį ne tik bendrojo pobūdžio teisės norma, į kurios taikymo sferą patenka šis veiksmas, bet ir nurodyti atitinkamą specialią tokį veiksmą leidžiančią atlikti teisės normą (LVAT 2008 m. balandžio 22 d. nutartis);
- h) mokesčių administratorius neturi teisės peržengti mokestinio patikrinimo pavedime nurodyto dalyko (patikrinimo apimties ir srities) (pvz. LVAT 2017 m. gegužės 12 d. nutartis; LVAT 2016 m. balandžio 21 d. nutartis), ir tokie veiksmai, pažeidžiantys MAĮ 120 str. 1 d. imperatyvias nuostatas, kur numatyti privalomi reikalavimai mokestinio patikrinimo pavedimui, laikomi neteisėtais (keisdamas mokestinio patikrinimo sritį mokesčių administratorius privalo atitinkamai pakeisti ir mokestinio patikrinimo pavedimą)
 - i) mokesčių administratorius privalo mokestinį patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį ir kad MAĮ 36 str. 9 p. kontekste mokesčių administratorius turi ne tik pareigą pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus (MAĮ 32 str. 1 d. 4 p.), bet ir pareigą tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių (MAĮ 32 str. 1 d. 2, 3 p.) (LVAT 2011 m. gegužės 26 d. nutartis);
 - j) mokesčių administratorius turi tiksliai laikytis ir taisyklių, kurias jam pačiam teisę nustatyti deleguoja įstatymas. Pvz., LVAT konstatuoja, kad jei mokesčių administratorius stabdydamas ar pratęsdamos mokestinį patikrinimą nenurodo konkrečių tokio veiksmo priežasčių bei termino ir apsiriboja tik abstraktaus pobūdžio formuluotėmis, tuomet mokestinio patikrinimo proceso pratęsimas (sustabdymas) yra akivaizdžiai nepagrįstas bei nepaisoma taisyklių, reglamentuojančių mokestinio patikrinimo pratęsimą (sustabdymą), mokesčių administratorius nevykdo prievolės tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, paneigiama pareiga atliekant mokesčių administratoriui priskirtas funkcijas stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (LVAT 2009 m. birželio 26 d. nutartis; LVAT 2008 m. liepos 11 d. nutartis) (ginčo metu buvo nagrinėjamas klausimas, kiek tiksliai mokesčių administratorius laikėsi Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių).
 - k) tuo tarpu nereikalaujama, kad mokesčių administratoriaus sprendimas būtų surašytas vientisame dokumente. Papildomos dokumentacijos buvimas lemia, kad ginčijamas sprendimas yra grindžiamas objektyviais duomenimis, kurie yra sudėtinė ginčijamo sprendimo dalis (LVAT 2009 m. balandžio 6 d. nutartį; LVAT 2011 m. kovo 21 d. nutartį; LVAT 2011 m. gegužės 19 d. nutartį);

- l) mokesčių administratoriaus sprendimo priėmimo teisinis ir faktinis pagrindai turi būti žinomi mokesčių mokėtojui (LVAT 2017 m. balandžio 4 d. nutartis), nes mokesčių administratorius yra saistomas ir, pvz., VAI normomis - t. y. mokesčių administratoriui nesuteikiama teisė "kaip viešojo administravimo subjektui, nepaisyti kitų jo veiklą reguliuojančių įstatymų" (LVAT 2011 m. birželio 27 d. nutartis). Tačiau jeigu administracinio sprendimo (pagal seniau galiojusią VAI terminiją - individualaus administracinio akto) turinio trūkumai (pvz. stoka motyvacijos, neįvardijamas subjekto, kuriam jis gali būti skundžiamas) yra neesminiai - tai savaime neleidžia konstatuoti, kad egzistuoja absoliutus sprendimo negaliojimo pagrindas: t. y. teismas turi kiekvienu konkrečiu atveju *ad hoc* įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą. T. y. reikia nustatyti, ar mokesčių mokėtojas "iš esmės suprato skundžiamo sprendimo faktinius ir teisinius pagrindus, jo priėmimo motyvus";
- m) mokesčių mokėtojo teisių pažeidimu nebus laikoma situacija, kai mokesčių administratorius imsis veiksmų priverstiniam nepriemokos išieškojimui tais atvejais, kai mokesčio mokėtojas pats deklaruoja mokėtiną mokesį, bet jo nesumoka, t. y. mokesčių administratorius turi teisę laikytis prezumpcijos, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi (LVAT 2018 m. kovo 21 d. nutartis; 2013 m. birželio 11 d. nutartis);
- n) mokesčių administratorius gali gana laisvai pasirinkti formą privalomam nurodymui duoti, t. y. jis ne visada privalo laikytis privalomos formos (procesiniai veiksmai, kuriuos mokesčių administratoriai atlieka mokesčių mokėtojų atžvilgiu dažniausiai yra formalizuoti, ir turi būti vykdomi laikantis teisės norminiuose aktuose nustatytų formų (blankų) - tokios formos/blankai paprastai nustatomi VMI prie FM viršininko įsakymais). LVAT laikosi pozicijos, kad "mokesčių administratoriui suteikiama teisė, priklausomai nuo mokesčio patikrinimo metu iškelto užduoties pobūdžio, pasirinkti nurodymo formą. [...] Formos pasirinkimas sietinas su mokesčių administratoriaus konkrečios užduoties apimtimi." ir teismas tokiais atvejais dažnai daro išvadą, kad formą mokesčių administratorius gali pasirinkti priklausomai nuo informacijos pobūdžio kurią jis turi gauti siekdamas teisingai apskaičiuoti mokėtinus mokesčius (LVAT 2007 m. gegužės 14 d. nutartis).

Aukščiau nurodyti LVAT praktikos pavyzdžiai įrodo, kad nauja teisinė formuluotė nepakenktų ne tik MAĮ 36 str. 9 p., bet pritiktų tiksliau suformuluoti ir daugelį kitų

mokesčių administravimo srityje veikiančių teisės normų, siekiant kad būtų užtikrintas teisėtumo principas mokesčių teisiniuose santykiuose (ypač - teisės normų aiškumo aspektu).

3.10. Teisė reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą

MAĮ 36 str. 10 str. numatyta ir 38 str. detalizuota mokesčių mokėtojo teisė į informacijos apie jį slaptumą yra viena iš pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių, ir įvairūs su juo susiję aspektai tiek praktinėje, tiek akademinėje literatūroje nagrinėjami bene plačiausiai. Šioje vietoje yra dažna konfliktuojančių interesų sankirta. Viena vertus, viešasis interesas yra surinkti privalomus teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, kas įmanoma tik turint reikiamą informaciją. Kita vertus, vienas iš mokesčių mokėtojo privačių interesų yra kad informacija apie jį liktų apsaugota.

Iš esmės, mokesčio objektas yra ekonominė nauda, o ekonominės naudos gavimas yra privataus gyvenimo dalis, kurio neliečiamybė Lietuvoje yra viena iš asmens konstitucinių teisių: LRK 22 str. 2 d. numatyta, kad "informacija apie privatų asmens gyvenimą gali būti renkama tik motyvuotu teismo sprendimu ir tik pagal įstatymą".

Tam, kad mokestinės prievolės būtų tinkamai įgyvendintos, mokesčių administratoriui teisės norminiais aktais suteikiama labai plataus pobūdžio prieiga prie informacijos apie ūkinę-komercinę mokesčių mokėtojų veiklą: VMI gauna mokesčių deklaracijas, turi prieigą prie įvairių duomenų bazių, tam tikrais atvejais ūkio subjektai turi pareigą teikti kitus duomenis mokesčių administratoriams (pvz. MAĮ 61² str.), o patikrinimo metu, pagal MAĮ 40 str. 8 p., mokesčių administratoriaus prieiga prie mokesčių mokėtojo turimos informacijos yra apskritai beveik neribota - vienintelė MAĮ sąlyga yra tai, kad informacija turi būti reikalinga patikrinimui.

Mokestinių teisinių santykių srityje susikerta daug įvairių interesų: mokesčių administratorius turi gauti informaciją, kurios reikia mokesčių surinkimo ir kontrolės funkcijoms atlikti, tačiau ši informacija savo ruožtu yra "įdomi", pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo konkurentams ar kitų valstybių tarnyboms. Todėl tokios informacijos gavimo, panaudojimo ir apsaugos reglamentavimui skiriamas didelis dėmesys tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių teisėje.

Pirmiausia, svarbią vietą užima informacijos apie mokesčių mokėtoją išlaptinimo reglamentavimas, ir daugumoje atvejų tyčinis neteisėtas informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimas laikomas nusikalstama veika. Taip pat, priklausomai nuo valstybės

teisinės sistemos specifikos, randame įvairių reglamentavimo pavyzdžių: pavyzdžiui, Lenkijoje mokesčių administratoriaus pareigūnai turi raštu patvirtinti įsipareigojimą neplatinti tokios informacijos, Pietų Afrikos Respublikoje - priesaika, Prancūzijos ir JAV teisės norminiai aktai tokiai informacijai suteikia konfidencialios informacijos statusą (žr. OECD/UNDP Tax Inspectors Without Borders, *Confidentiality of tax information* [interaktyvus]).

Taip pat didelę svarbą turi ir keitimosi informacija apie mokesčių mokėtojus reglamentavimas, nes vis daugėja mokesčių santykių su tarptautiniu elementu, ir agresyvus mokesčių planavimas (ar mokesčių vengimas), pasinaudojant tarptautinio "mokesčio skaidrumo" (angl. *tax transparency*) spragomis yra viena iš aktualiausių sričių, kurioje šiuo metu vystosi mokesčių administravimo teisės norminiai aktai (dažniausiai - informacijos apie mokesčių mokėtoją (mokesčių paslapties, angl. *tax secrecy*) ribojimo kryptimi) (*IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights*, 2019, p. 15).

Pavyzdžiui, ES valstybių administracinis bendradarbiavimas mokesčių srityje siekia 1977 m., o per pastaruosius 7 metus pagrindinis teisės aktas šioje srityje - Tarybos direktyva 2011/16/ES, buvo papildyta 6 kartus, išplečiant tiek keitimosi informacija apimtį, tiek ir valstybių narių administracinio bendradarbiavimo būdų bei priemonių arsenalą:

- a) Tarybos 2014 m. gruodžio 9 d. direktyva 2014/107/ES įvedė automatinį keitimąsi finansinių sąskaitų informacija;
- b) Tarybos 2015 m. gruodžio 8 d. direktyva (ES) 2015/2376 įvedė automatinį keitimąsi sprendimais dėl mokesčių ir išankstiniais kainodaros susitarimais su tarpvalstybiniu elementu;
- c) Tarybos 2016 m. gegužės 25 d. direktyva (ES) 2016/881 nustatė automatinis valstybių narių keitimąsi mokesčių administravimo institucijoms stambiųjų verslovių ataskaitomis pagal šalis;
- d) Tarybos direktyva 2016 m. gruodžio 6 d. (ES) 2016/2258 užtikrina mokesčių institucijoms prieigą prie informacijos apie faktinius savininkus, surinktos pagal kovos su pinigų plovimu įstatymus;
- e) Tarybos 2018 m. gegužės 25 d. direktyva (ES) 2018/822 numatė automatinį keitimąsi tarpvalstybiniais susitarimais (angl. *cross-border arrangements*), apie kuriuos reikia pranešti;
- f) Tarybos 2021 m. kovo 22 d. direktyva (ES) 2021/514, kuri turės būti perkelta į nacionalinę teisę iki 2023 m., numato keitimąsi praneština

informacija (angl. *exchange of reportable information*) apie pajamas gautas iš e.prekybos.

Administracinį bendradarbiavimą tarp ES valstybių narių PVM srityje reglamentuojantis Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 per paskutinius 4 metus buvo keistas 4 kartus (2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos reglamentas (ES) 2017/2454; 2018 m. spalio 2 d. Tarybos reglamentas (ES) 2018/1541; 2020 m. vasario 18 d. Tarybos reglamentas (ES) 2020/283 ir 2020 m. vasario 18 d. Tarybos Direktyva (ES) 2020/285), smarkiai išplečiant jo apimtį: pvz., nuo 2024 m. bus keičiamasi informacija gauta iš mokėjimo paslaugų teikėjų apie mokėjimus e. prekybos srityje, o nuo 2025 m. bus keičiamasi informacija apie specialiosios PVM schemos taikymą mažosioms įmonėms.

Apskritai, taip smarkiai plečiantis tarpvalstybiniam automatiniam keitimuisi mokestine informacija, palyginti mažai dėmesio buvo skiriama būtinybei tinkamai apsaugoti mokesčių mokėtojų teises į konfidencialumą, privatumą ir duomenų apsaugą (Baker, 2016, p. 584). Visi šie aspektai verti gilintis į juos detalai, nes mokesčių teisės normų ir asmens duomenų apsaugos koreliacija tampa vis aktualesniu klausimu (Wöhler, 2018, p. 152). Tačiau šio darbo apimčiai keliamų reikalavimų apsiribosime tik keliomis bendro pobūdžio pastabomis, identifikuodami sritis, kuriose svarstyti esamo juridinio reglamentavimo tobulinimas Lietuvoje.

MAĮ 36 str. 10 p. yra dar vienas pavyzdys, kur teisės norma suformuluota tik kaip procesinė, t. y. kaip **teisė "reikalauti užtikrinti** informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą", ir šį punktą reikia nagrinėti kartu su MAĮ 38 str. 1 d., kuriame numatyta bendra taisyklė, kad informacija apie mokesčių mokėtoją, pateikta mokesčių administratoriui turi būti laikoma paslapyje ir naudojama tik teisėtiems tikslams. Šiame straipsnyje taip pat pateikiamas baigtinis sąrašas, kokia informacija apie mokesčių mokėtoją nelaikoma paslapyje, ir nustatoma taisyklė, kad tik MAĮ 38 str. 2 d. nurodytą informaciją mokesčių administratorius gali paskleisti be mokesčių mokėtojo sutikimo ar žinios. Smulkiau šie klausimai sureglamentuoti VMI prie FM Paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklėse (VMI prie LR FM viršininko 2004 m. liepos 29 d. įsakymas Nr.VA-147 "Dėl Paslapyje nelaikomos informacijos...").

MAĮ 39 str. detalizuoja informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimo ir saugojimo bendrąsias taisykles. Pavyzdžiui, MAĮ 39 str. 2 d. numato baigtinį subjektų, kuriems mokesčių administratorius turi teisę pateikti tokią informaciją, sąrašą; MAĮ 39 str. 4 d. įtvirtinamas principas, kad viešojo administravimo subjektas turi teisę atlikti tik įstatymo leistus veiksmus ("informacija apie mokesčių mokėtoją teikiama teisės aktuose,

taip pat tarptautinėse sutartyse (susitarimuose) nustatytais būdais ") ir t. t. Pavyzdžiui, MAĮ 127 str. 2 d. numato, kad mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustatęs, kad yra nusikalstamos veikos ar kitų teisės pažeidimų, kurių tyrimas nepriklauso jo kompetencijai, požymių, apie juos privalo informuoti teisėsaugos arba atitinkamas kontroliuojančias įstaigas ar institucijas. Tai yra labai reikalinga norma MAĮ, nes jos nesant, liktų nesureglamentuotas disponavimo mokesčių mokėtojų duomenimis tokiais atvejais. Tačiau priktų detaliau sureglamentuoti, kaip sprendžiamas tokios informacijos perdavimas (žr., pvz., LVAT 2011 m. balandžio 4 d. nutartį).

MAĮ 129 str. 4 d. numatyta, kad prie patikrinimo akto, kuris įteikiamas mokesčių mokėtojui, negali būti pridėti dokumentai, kuriuose yra paslaptimi pagal MAĮ laikomos informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją.

LVAT taip pat yra sprendęs MAĮ normų, garantuojančių informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą ir Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymo (2004) normų, suteikiančių advokatams teisę gauti informaciją iš įstaigų, koreliacijos klausimą (LVAT 2019 m. sausio 30 d. nutartis): jei advokato prašymas yra abstraktus (pvz. "sudaryti sąlygas ir leisti susipažinti su visais VMI sprendimais, priimtais nagrinėjant mokestinius ginčus ir mokesčių mokėtojų pastabas dėl patikrinimo aktų", nenurodant tokios informacijos panaudojimo tikslo ir ryšio su jo atstovaujamo asmens mokestinio ginčo nagrinėjimu, tuomet MAĮ normos turi viršenybę (jei neįrodomas prašomų dokumentų ryšys su teisinės paslaugos teikimu), ir mokesčių administratorius turi teisę informacijos neteikti.

Yra teismų praktikos pavyzdžių, kur neteisėtas paslapyje laikytinos informacijos apie mokesčių mokėtoją atskleidimas yra vienas iš pagrindų, kuriems esant mokesčių administratoriaus pareigūno atleidimas iš pareigų laikytinas proporcinga priemone (LVAT 2020 m. vasario 5 d. nutartis).

LVAT yra išsprendęs labai svarbų klausimą dėl to, kad MAĮ normos, reglamentuojančios informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą ir paskleidimą laikomos specialiosiomis taisyklėmis, kurios riboja Teisės gauti informaciją iš valstybės ir savivaldybės institucijų ir įstaigų įstatymo normų, suteikiančių prieigą prie informacijos, taikymą (žr. minėto įstatymo 2 str. 3 d.) (LVAT 2017 m. spalio 16 d. nutartis; LVAT 2008 m. balandžio 29 d. nutartis; LVAT 2011 m. balandžio 14 d. nutartis; LVAT 2014 m. liepos 31 d. nutartis). Tačiau LVAT nurodo, kad mokesčių administratoriaus atsisakymas pateikti informaciją turi atitikti VAĮ reikalavimus, keliamus administraciniams sprendimams (VAĮ 10 str.).

Administracinę atsakomybę už neteisėtą informacijos apie mokesčių mokėtoją arba informacijos, gaunamos įgyvendinant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų

sprendimo įstatymą, paskleidimą numato LR ANK 190 str. Akivaizdu, kad siekiant išvengti reglamentavimo spragos (vadovaujantis principu, kad įstatymų kūrėjas nesiekė nelogiško teisėkūros rezultato), šią normą reikėtų aiškinti kaip apimančią tiek tyčinį, tiek netyčinį paskleidimą. Taip pat svarbus ir LR ANK 480 str., kuriame numatyta atsakomybė už Lietuvos Respublikos kibernetinio saugumo įstatyme nustatytų kibernetinio saugumo užtikrinimo pareigų atlikimo pažeidimus.

Kaip minėjome, teisė į informacijos slaptumą apima mokesčių administratoriaus pareigą ne tik nesuteikti informacijos kitiems asmenims be teisėto pagrindo, bet ir saugoti tą informaciją nuo neteisėtos prieigos.

Ši sritis Lietuvoje yra mažai nagrinėta, o taip pat šiais klausimais nerandame ir Lietuvos teismų praktikos. Pavyzdžiui, nagrinėdami esamą teisinį reglamentavimą, galime teigti, kad lieka neaiškumų ar šią pareigą mokesčių administratorius vykdo tinkamai (o tai savo ruožtu kelia klausimą dėl galimos atsakomybės už žalą, kurią mokesčių mokėtojai gali patirti kibernetinių incidentų (pvz. įsilaužimo ir informacijos pagrobimo iš VMI tvarkomos duomenų bazės) atveju).

Formalioji šio aspekto pusė, atrodytų, yra sutvarkyta- LR Kibernetinio saugumo įstatymas ir poįstatyminiai aktai VMI prie FM valdomoms duomenų bazėms suteikia aukščiausią - ypatingos svarbos informacinės infrastruktūros statusą (kurio apsauga turi būti aukščiausio lygio, nes įvykęs kibernetinis incidentas (pvz. visų mokesčių mokėtojų duomenų nutekėjimas) gali padaryti didelį neigiamą poveikį nacionaliniam saugumui, valstybės ūkiui, valstybės ir visuomenės interesams).

Lietuva yra pačiu aukščiausiu lygiu vertinama kibernetinio saugumo reglamentavimo ir organizavimo srityse (*International Telecommunication Union*, 2019, p. 31). Tačiau faktinė padėtis, kaip su kibernetinio saugumo užduotimis tvarkosi atskiros LR institucijos, yra kiek mažiau pozityvi. Pavyzdžiui, Valstybės Kontrolė ataskaitoje, kuri apėmė ir VMI prie LR FM veiklos analizę, yra nurodžiusi, kad "ypatingos svarbos valstybės informacinių išteklių valdymo brandos pokyčių tendencijos yra teigiamos, tačiau stebima pažanga, atsižvelgus į didėjantį kibernetinių grėsmių lygį, yra per lėta, ir šių išteklių saugumas turi būti užtikrinamas labiau" (Valstybės Kontrolė, 2018 m. birželio 28 d. valstybinio audito ataskaita).

Taigi kaip matome, kibernetinio incidento atveju, žalą patyręs mokesčių mokėtojas turėtų objektyvių įrodymų teismo ginčo su valstybe kvestionuoti, ar valstybė ėmėsi pakankamų ir visų reikiamų priemonių siekdama užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją apsaugą (ir, tokiu būdu - slaptumą).

3.11. Teisė reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą

MAĮ 36 str.11 p. numatyta mokesčio mokėtojo teisė į turtinės ir neturtinės žalos atlyginimą, jei žala yra padaryta neteisėta mokesčių administratoriaus veika.

Dėl mokestinių teisinių santykių specifikos yra įmanomos situacijos, kada dėl neteisėtų mokesčių administratoriaus pareigūnų veiksmų mokesčių mokėtojas gali patirti turtinę žalą (pvz. finansiniai nuostoliai dėl neteisėto turto arešto ar priverstinio išieškojimo), ar neturtinę žalą (pvz. reputacijos pablogėjimas, dvasiniai išgyvenimai). Žinoma, priskaičiuoti mokesčiai ar baudos ir delspinigiai nebus laikomi žala.

Nagrinėdami MAĮ 36 str.11 p., randame lingvistinį formuluotės trūkumą: teisė į turtinės ir neturtinės žalos atlyginimą yra suformuluota tik kaip "teisė reikalauti", bet ne "reikalavimo teisė" ar ne kaip "teisė" į žalos atlyginimą, tuo tarpu daugiau teisinio tikrumo suteiktų tikslesnė šio punkto formuluotė, o taip pat - ir tikslesnė nuoroda į teisės norminius aktus, kuriais remiantis bus atlyginama mokesčių mokėtojo patirta žala (LR CK, VAĮ ir kt.).

MAĮ komentare (p.77) taip pat randame netikslumą: VMI prie FM teigia, kad "žalos atlyginimas gali būti nustatytas valstybės tarnautojui padarius tik kaltą, tyčinę veiką (veikimą ar neveikimą)". T. y. MAĮ komentare siaurinamas kaltės formų ratas, tuo tarpu yra akivaizdu, kad žala gali būti padaryta ir neatsargiais, netyčiais mokesčių administratoriaus (pareigūno) veiksmais (pvz. termino netyčinio praleidimo atveju, netyčinės techninės klaidos atveju, klaidingas įstatymo aiškinimas dėl kvalifikacijos trūkumo, klaidingas informacijos išsiuntimas kitos valstybės mokesčių administratoriui, ir pan.).

Viešojo administravimo subjektų atsakomybės už žalą klausimai išsamiai išnagrinėti U. Gailiūnienės disertacijoje, kur įrodyta, jog esminė šio instituto problematika atsiskleidžia nagrinėjant praktinį normų, reglamentuojančių žalos atlyginimą, taikymą (Gailiūnienė, 2013, p. 304). Iš šioje srityje atliktų mokslinių tyrimų analizės matome, kad kokių nors specifinių juridinių problemų, kurios būtų būdingos vien tik iš mokestinių teisinių santykių kylantiems žalos atlyginimo reikalavimams, nėra. Sutikdami su minėtoje disertacijoje pateikiamomis tyrimo išvadomis, galime teigti, kad detalesnis žalos atlyginimo instituto reglamentavimas mokestinių teisinių santykių srityje būtų naudingas, siekiant detaliau išspręsti klausimus, kurie sąlygoja, kad LVAT praktika nustatant priežastinį ryšį žalos, asmenims padarytos viešojo administravimo subjektų veiksmais, atlyginimo bylose nėra vieninga (Gailiūnienė, 2013, p. 245).

Tarkime, būtų galima svarstyti kaip reglamentuoti, kad visoje iš neteisėto veiksmo kylančioje tolesnių mokesčių administratoriaus veiksmų grandinėje ryšys tarp pradinio neteisėto veiksmo ir žalos bus tiesioginis (pavyzdžiui - neteisėtai apskaičiuota mokesčio suma, po to sekantis turto areštas ir priverstinis turto išieškojimas). Tokiu būdu būtų išvengta situacijų, kada teismai atsisako priteisti žalos atlyginimą, nurodydami, kad nors sąskaitų areštavimas ir yra susijęs su panaikintu VMI sprendimu ir yra jo išdava, tai nereiškia, kad pats sprendimas sukėlė tikrą ar tariamą žalą (LVAT 2004 m. rugsėjo 14 d. nutartis; LVAT 2005 m. sausio 6 d. nutartis).

Taip pat, mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra ypač svarbus mokesčių administratoriaus diskrecinių sprendimų ir priežiūros veiksmų neteisėtumo vertinimas (Gailiūnienė, 2013, p. 264) (pvz. dėl duomenų paviešinimo ar duomenų perdavimo kitai institucijai ar kitos valstybės mokesčių administratoriui), todėl detalesnis šio klausimo reglamentavimas taip pat būtų naudingas.

Detaliau galėtų būti reglamentuojama ir "neteisėtos veikos" sąvoka, bei atsakomybės klausimai tais atvejais, kai mokesčių administratoriaus pareigūnai veikia pagal mokesčių administratoriaus priimtą ir vėliau neteisėtu pripažintą teisės norminį aktą (atsakomybė už norminio akto, pripažinto prieštaraujančiu aukštesnės galios teisės aktams, taikymą).

Kyla klausimų ir dėl to, ar mokesčių mokėtojo naudai numatytos palūkanos yra laikytinos pakankama kompensacija už jo patiriamą finansinę naštą (pvz. LVAT 2018 m. rugpjūčio 29 d. nutartis). Laikiniai negalint disponuoti lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą, [mokesčių mokėtojas] patiria ekonominį sunkumą ir finansinę naštą, kompensuotiną palūkanomis, taip užtikrinant mokesčių neutralumo principo laikymąsi. Svarbus šios problemos aspektas yra ir tai, kad LVAT laikosi praktikos, kad susidūrus su situacija, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos, o Civilinio kodekso normos tokiais atvejais netaikytinos (LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis).

Šiame kontekste yra aktualus ir atstovavimo išlaidų atlyginimo klausimas: mokestiniai ginčai neretai yra sudėtingi, reikalaujantys specialių žinių, išlaidų teisei pagalbai bei laiko sąnaudų (bet šio klausimo nagrinėjimas turėtų būti atskiro tyrimo dalykas). LVAT laikosi praktikos, kad mokesčių mokėtojų naudai priteisiama bylinėjimosi išlaidų dalis proporcinga patenkintiems reikalavimams (pvz. - jei patenkintas tik vienas iš trijų piniginių reikalavimų, tai priteistinos maksimalios bylinėjimosi išlaidos mažinamos iki trečdaliu) (pvz. LVAT 2007 m. lapkričio 23 d. nutartis).

Taigi, kaip matome, ir žalos padarytos neteisėtais mokesčių administratoriaus veiksmais klausimu MAĮ normos yra tobulintinos.

3.12. Teisė įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma ar jo neatlikimą

MAĮ 36 str. 12 p. ir MAĮ 144 str. suteikia mokesčių mokėtojui teisę apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma ar jo neatlikimą.

Tačiau, kaip matėme ankstesniuose šio darbo skyriuose (pvz. 3.1 ir 3.2), ši norma interpretuojama taip, kad ne visos mokesčių administratoriaus veikos gali būti savarankiškas ginčo teisme dalykas. Tai yra labiausiai pastebimas didelis ir, turbūt, pagrindinis šio MAĮ punkto formuluotės trūkumas, nes esama formuluotė neatitinka juridinės realybės.

LVAT nuosekliai laikosi praktikos, kad "kai skundžiamas aktas ar veiksmas akivaizdžiai jokių teisinių pasekmių nesukelia, jis negali būti ginčo administraciniame teisme objektu. Nagrinėdamas skundus dėl teisinių pasekmių, negalinčių sukelti ir nesukeliančių aktų ar veiksmų, teismas asmens teisių apginti negalėtų, nes net ir patenkinus skundą, asmens teisių ir pareigų apimtis (jo teisių ir pareigų bei įstatymo saugomų interesų gynimo požiūriu) nepasikeistų, o pats procesas būtų iš esmės beprasmiškas" (žr., pvz., LVAT 2008 m. rugsėjo 25 d. nutartį, LVAT 2009 m. liepos 10 d. nutartį, LVAT 2010 m. balandžio 6 d. nutartį, LVAT 2010 m. spalio 22 d. nutartį). Ginčo dalyku teisme gali būti "visi viešojo administravimo subjektų priimti teisės aktai, nepaisant tų aktų formos, taip pat veiksmai (neveikimas)", tačiau būtina sąlyga, kad jie būtų "sukeliantys asmeniui teises pasekmes, t. y. darantys įtaką asmenų teisėms ar įstatymų saugomiems interesams" (LVAT 2019 m. birželio 26 d. nutartis).

LVAT praktikoje konstatuota, kad savarankišku administracinės bylos dalyku negali būti (sąrašas nebaigtinis):

- a) mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija, nes ji nėra individualus ar norminis teisės aktas (LVAT 2018 m. spalio 15 d. nutartis, LVAT 2009 m. birželio 1 d. nutartis);
- b) pavedimas atlikti operatyvų mokestinį patikrinimą (LVAT 2011 m. sausio 18 d. nutartis; LVAT 2011 m. kovo 14 d. nutartis);
- c) užduotis atlikti mokestinį tyrimą (ji pati savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių

- apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje) (LVAT 2013 m. rugsėjo 9 d. nutartis);
- d) pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą (LVAT 2011 m. kovo 17 d. nutartis; LVAT 2011 m. kovo 24 d. nutartis);
 - e) pranešimas apie mokestinį patikrinimą ar mokestinį tyrimą (LVAT 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis; LVAT 2011 m. birželio 13 d. nutartis);
 - f) atsisakymas nutraukti mokestinį patikrinimą (LVAT 2011 m. gruodžio 30 d. nutartis);
 - g) patikrinimo aktas, kol jis nėra patvirtintas įstatymo nustatyta tvarka, nes kol jis nepatvirtintas mokesčių administratoriaus sprendimu, "tol jis neturi juridinės galios ir neliečia pareiškėjo teisių ir pareigų" (žr., pvz., LVAT 2010 m. kovo 15 d. nutartį; LVAT 2017 m. spalio 25 d. nutartį);
 - h) patikrinimo pažyma (aktas, surašomas atlikus patikrinimą ir neradus pažeidimų) ir joje esantys teiginiai (nes tokie teiginiai turi būti interpretuojami tik kaip nuomonė, kuri yra "nepalanki pareiškėjui, tačiau pagal galiojančią teisinę reguliavimą nesukuria teisinių pasekmių nei jam pačiam, nei kitiems asmenims, t. y. ji neįpareigoja pareiškėjo veikti tam tikru būdu, nesaisto būsimų mokesčių administratoriaus sprendimų tuo pačiu klausimu ir negali turėti įtakos dėl jų kiliančių mokestinių ginčų sprendimui (LVAT 2007 m. gruodžio 10 d. nutartis).

LVAT laikosi praktikos, kad savarankišku administracinės bylos nagrinėjimo dalyku gali būti, pavyzdžiui, mokesčių administratoriaus sprendimas sustabdyti mokestinį patikrinimą, nes jis jau daro įtaką (sistemiškai aiškinant MAĮ 32 ir 36 str. nuostatas) asmens teisėms ir įstatymų saugomiems interesams, ir todėl atitinka reikalavimus, keliamus teisės aktui, galinčiam būti savarankišku administracinės bylos nagrinėjimo dalyku (ABTĮ 5 str., 22 str. 1 d.) (pvz., LVAT 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas; LVAT 2007 m. lapkričio 19 d. nutartis; LVAT 2008 m. birželio 13 d. nutartis; LVAT 2008 m. liepos 11 d. nutartis; LVAT 2012 m. gruodžio 19 d. nutartis; LVAT 2013 m. spalio 7 d. nutartis; LVAT 2015 m. vasario 4 d. nutartis ir kt.). Anksčiau šiame darbe taip pat aptarėme ir tai, kad savarankišku bylos nagrinėjimo dalyku gali būti ir mokesčių administratoriaus sprendimai (ar atsisakymas juos priimti) pagal MAĮ 37¹ str. (žr. šio darbo 1.2 ir 3.1 skyrius).

MAĮ 145 ir 146 str. išskiria mokestinių ir nemokestinių ginčų tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus rūšis, kurioms numatytos netapačios skundų pateikimo ir nagrinėjimo procedūros. LVAT konstatuoja, kad "nustatydamas privalomą mokestinių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo taisyklę, įstatymų leidėjas siekė, kad dėl įrodymų gausos, mokesčių ir delpinigių apskaičiavimų aritmetinio sudėtingumo,

mokestinis ginčas, prieš patekdamas į teismą, būtų išnagrinėjamas bent vienos mokestinius ginčus nagrinėjančios ikiteisminės institucijos, kad įrodymai ir skaičiavimai būtų patikrinti specializuotas finansines ir teises žinias turinčių specialistų." MAĮ nenustatyta, kad būtina dvipakopė ikiteisminio mokestinio ginčo nagrinėjimo tvarka, ir LVAT pagrįstai aiškina, jog "norint kad būtų laikomasi ikiteisminės mokestinio ginčo nagrinėjimo tvarkos, pakanka, jog mokestinis ginčas būtų išnagrinėtas arba centrinio mokesčių administratoriaus arba mokestinių ginčų komisijos" (žr., pvz., LVAT 2019 m. balandžio 3 d. nutartį).

Kadangi mokestinių ginčų procesas nėra šio darbo dalykas, pateiktina tik bendro pobūdžio pastaba, kad šios srities reglamentavimas taip pat nėra be trūkumų. Net ir pats LVAT konstatuoja, kad " MAĮ nuostatos, reglamentuojančios mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimą, nėra iki galo nuosekliai suderintos viena su kita. Todėl aiškinant jas svarbu atsižvelgti į įstatymo leidėjo tikslą ir aiškinti tas teises normas sistemiškai" (LVAT 2019 m. birželio 19 d. nutartis). Geras pavyzdys - LVAT praktika, kuria remiantis daroma išvada, kad išankstinis ginčų nagrinėjimas ne teismo tvarka nėra laikomas viešojo administravimo funkcijų vykdymu, o pripažįstama, kad MGK funkcijos šiame procese yra identiškos centrinio mokesčių administratoriaus funkcijoms, todėl nesant specialaus MGK veiklos reglamentavimo (pvz. dėl mokesčių mokėtojo teisės susipažinti su bylos medžiaga), pagal analogiją taikytinos MAĮ normos, reglamentuojančios centrinio mokesčių administratoriaus veiklą) (LVAT 2019 m. gegužės 8 d. nutartis).

Randame labai daug svarbių LVAT praktikos pavyzdžių, kurių nežinant yra sudėtinga tiksliai pritaikyti MAĮ normas, susijusias su mokesčių mokėtojo teise skųsti mokesčių administratoriaus veiksmus, pavyzdžiui:

- a) MAĮ 144 str. numatyta mokesčių mokėtojo teisė nėra absoliuti (žr., pvz., LVAT 2011 m. sausio 18 d. nutartį; LVAT 2014 m. gegužės 28 d. nutartį; LVAT 2016 m. kovo 17 d. nutartį ir kt.);
- b) ši teisės norma, kiek ji susijusi su apskundimu teismui, negali būti aiškinama priešingai teismo proceso paskirčiai ir negali būti traktuojama kaip suteikianti teisę skųsti teismui ir tokius mokesčių administratoriaus veiksmus, kurie teisinių pasekmių nesukelia ir kurių nagrinėjimas teisme būtų beprasmis (žr., pvz., LVAT 2010 m. spalio 29 d. nutartį; LVAT 2016 m. gegužės 4 d. nutartį, ir kt.);
- c) tačiau ši taisyklė turi būti taikoma pripažįstant visuotinio teismo gynybos prieinamumo principo svarbą (žr., pvz., LVAT 2006 m. rugpjūčio 24 d. nutartį; LVAT 2008 m. spalio 6 d. nutartį, ir kt.);
- d) MAĮ 144 str. ir 36 str.12 p. turi būti aiškinami sistemiškai su ABTĮ 5 str. 1 d., ir tai "be kita ko, reiškia, kad asmuo, besitikintis palankaus teismo sprendimo,

- privalo įrodyti, kad jo teisės ar įstatymų saugomi interesai pažeisti" (LVAT 2019 m. sausio 30 d. nutartis);
- e) mokesčių administratoriaus priimto akto kvalifikavimo ir teisinio vertinimo negali lemti tik formalūs kriterijai, *inter alia* jo pavadinimas. Tai, ar dėl akto arba sprendimo galima paduoti skundą, lemia ne jo forma, o turinys (žr., pvz., LVAT 2010 m. rugsėjo 3 d. nutartį);
 - f) skundas teismui negali būti teikiamas dėl tarpinių viešojo administravimo subjekto priimamų dokumentų, kuriais siekiama parengti ar sudaryti prielaidas priimti galutinį sprendimą. Dokumentais, kurie atlieka "tik pagalbinį, tarpinį ar aptarnaujantį vaidmenį viešojo administravimo procedūroje" ir kuriais "nėra informinami baigiamieji (galutiniai) kompetentingų (įgaliotų) asmenų (pareigūnų) sprendimai tuo klausimu, dėl kurio buvo pradėta administracinė procedūra" skirti spręsti įvairius procedūrinius klausimus, tiesiogiai nesusijusius su asmens teisių ar pareigų atsiradimu, pasikeitimu ar išnykimu (pasibaigimu). Dėl šios priežasties šie dokumentai dažnai (tačiau jokių būdu ne visada) suinteresuotiems asmenims jokių materialinių teisinių pasekmių nesukelia (LVAT 2011 m. birželio 20 d. nutartis);
 - g) kai skundžiamas aktas ar veiksmas akivaizdžiai jokių teisinių pasekmių nesukelia, jis negali būti ginčo administraciniame teisme objektu (žr. LVAT 2011 m. birželio 20 d. nutartį), bet argumentai dėl tarpinių aktų pagrįstumo ir teisėtumo paprastai gali būti nurodyti grindžiant skundą dėl galutinio sprendimo, kurio tarpiniais dokumentais jie yra (žr., pvz., LVAT 2010 m. gruodžio 6 d. nutartį);
 - h) administracinis teismas, nagrinėdamas skundą dėl tam tikrą administracinę procedūrą užbaigiančio sprendimo, gali nagrinėti ir tarpinių (procedūrinių) aktų (sprendimų), kurie atskirai administraciniam teismui neskundžiami, teisėtumą ir pagrįstumą bei jų poveikį galutinio sprendimo teisėtumui ir pagrįstumui (LVAT 2020 m. liepos 1 d. nutartis, LVAT 2017 spalio 25 d. nutartis ir LVAT 2014 liepos 31 d. nutartis);
 - i) pavedime atlikti mokestinį patikrinimą esantis įrašas, kad "šis sprendimas ir su juo susiję mokesčių administratoriaus veiksmai gali būti apskūsti ABTĮ <...> nustatyta tvarka ir terminais", pats savaime nepatvirtina, jog šis sprendimas laikytinas pareiškėjai teisinės pasekmės sukeliančiu individualiu teisės aktu, galinčiu būti atskiros administracinės bylos nagrinėjimo dalyku" (LVAT 2011 m. kovo 17 d. nutartis);
 - j) jei mokesčių mokėtojas pateikia skundą MGK, tokiu atveju, pagal MAĮ 145 str.1 d. ginčo nagrinėjimo MGK procedūra jam tampa privaloma (t. y. jis negali

"persigalvoti" ir kreiptis į teismą, kol MGK neišnagrinėjo ginčo) (LVAT 2017 m. liepos 12 d. nutartis);

- k) administraciniai veiksmai tik vykdo viešojo administravimo subjekto kontrolę (ABTĮ 3 str.), ir todėl byloje yra tikrinamas tik viešojo administravimo subjekto sprendimo, veikslių ar neveikimo teisėtumas ir Administracinis teismas neturi kompetencijos išspręsti klausimą, kuris nebuvo išnagrinėtas institucijoje, arba priimti administracinį sprendimą- administraciniame teisme nagrinėjamos bylos ribas apibrėžia ne tik pareiškėjo suformuluotas skundo dalykas, bet pirmiausiai procesas, kuris vyko viešojo administravimo institucijoje, kurios sprendimas, veiksmai ar neveikimas yra skundžiami administraciniam teismui ir administracinis teismas sprendžia dėl administracinių sprendimų ar veikslių teisėtumo atsižvelgdamas į tai, koks prašymas buvo paduotas institucijai ir kokią sprendimą turėjo teisę priimti institucija nagrinėdama jai paduotą prašymą, ar priimtas sprendimas atitinka aukštesnės galios teisės aktus, ar šis sprendimas priimtas surinkus pakankamai faktinių duomenų, ar nagrinėjant klausimą nebuvo pažeistos procedūrinės taisyklės, o kartu ir besikreipiančio asmens teisės (žr. LVAT 2013 m. kovo 27 d. sprendimą; LVAT 2018 m. spalio 10 d. nutartį);
- l) MAĮ 155 str. 6 d. numatytas draudimas MGK remtis įrodymais, nepateiktais kartu su skundu centriniam mokesčių administratoriui, ribojimas yra taikomas tik ikiteisminėje mokesčio ginčo nagrinėjimo stadijoje, o nagrinėjant mokesčio ginčą teisme, mokesčių mokėtojas turi visas ABTĮ numatytas teises - ABTĮ nenustato jokių proceso šalies teisės teikti įrodymus apribojimų, nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teisme (žr. pvz., LVAT 2020 m. kovo 4 nutartį; LVAT 2009 m. rugsėjo 24 d. nutartį; LVAT 2013 m. kovo 27 d. sprendimą; LVAT 2008 m. rugpjūčio 11 d. sprendimą; LVAT 2008 m. spalio 27 d. nutartį);
- m) jei mokesčio mokėtojas pateikia skundą dėl mokesčio nepriemokos išieškojimo teisėtumo, tai tokiais atvejais ginče " nėra svarstomi klausimai dėl mokesčio nepriemokos dydžio ar pagrįstumo, o tik tikrinama, ar mokesčių administratorius, vykdydamas mokesčio nepriemokos priverstinį išieškojimą, neatlieka jokių veikslių, kuriais būtų pažeidžiamos mokesčių mokėtojo teisės (žr., pvz., LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartį, LVAT 2014 m. sausio 8 d. sprendimą).

Sąrašą turbūt dar būtų galima tęsti, tačiau jau pakanka argumentų, kad visi šie LAT praktikos pavyzdžiai rodo, jog būtų naudinga labiau detalizuoti esamas MAĮ normas - tiek dėl mokesčių mokėtojo teisės skusti mokesčių administratoriaus proceso, tiek dėl to, kokiais atvejais (ar kokiais principais vadovaujantis) laikytina, kad mokesčių

administratoriaus sprendimas sukelia ar nesukelia teisinės pasekmės - MAĮ tobulinimas šiais aspektais suteiktų daugiau aiškumo ir teisinio užtikrintumo mokesčių mokėtojams.

3.13. Mokesčių mokėtojo teisė tvarkyti kitų subjektų asmens duomenis ir teisė reikšti požiūrį dėl mokesčių administratoriaus sprendimų, kurie grindžiami automatizuotu duomenų tvarkymu

Mokesčių mokėtojo teisė tvarkyti kitų subjektų asmens duomenis ir teisė reikšti požiūrį dėl mokesčių administratoriaus sprendimų, kurie grindžiami automatizuotu duomenų tvarkymu reglamentuoja, atitinkamai, MAĮ 36 str. 13 ir 14 p. nuostatos, kuriomis MAĮ buvo papildytas tik 2019 m., siekiant, kad būtų aiškiau, kaip su mokesčių administravimo taisyklėmis (pareigomis, kurios tenka mokesčių mokėtojui) koreliuoja Europos Parlamento ir Tarybos 2016 m. balandžio 27 d. reglamentas (ES) 2016/679 dėl fizinių asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo (ES Bendrasis duomenų apsaugos reglamentas (BDAR)).

MAĮ 36 str. 13 p. suteikia mokesčių mokėtojui teisę tvarkyti mokesčių apskaičiavimo teisingumui pagrįsti reikalingus asmens duomenis. Vienas iš argumentų, kuriais buvo grindžiamas poreikis į MAĮ 36 str. įtraukti 13 p. - jo nesant, kilo rizika, kad pagal BDAR, toks mokesčių mokėtojų vykdomas kitų subjektų asmens duomenų tvarkymas gali būti pripažintas neteisėtu ir užtraukti atsakomybę (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 33 ir 36 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas (2019) [interaktyvus]). Kol MAĮ 36 str. nebuvo 13 p., MAĮ aiškiai neįtvirtino mokesčių mokėtojo teisės tvarkyti kitų subjektų asmens duomenis, nors tokių duomenų tvarkymas (jo sąvoka apibrėžta BDAR) dažnai yra būtina sąlyga tinkamai vykdyti mokestines prievoles. Keli tokių situacijų pavyzdžiai: mokestį išskaičiuojantis asmuo (tarkime, darbdavys, notaras) turi tvarkyti asmenų, už kuriuos jis mokestį sumoka, asmens duomenis; mokesčių mokėtojui taip pat kartais reikia rinkti dokumentus, kuriuose yra asmens duomenų, pavyzdžiui siekiant pagrįsti 0 proc. PVM tarifo taikymą (PVMĮ 41 str. ir 49 str.), patirtų reprezentacinių išlaidų priskyrimą sąnaudoms pagal Pelną mokestio įstatymo nuostatas, ir t. t. Savo ruožtu, mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti, ar mokesčių mokėtojas tinkamai vykdo mokestines prievoles, gali pareikalauti, kad mokesčių mokėtojas jam pateiktų dokumentus, kuriuose gali būti kitų subjektų asmens duomenų.

MAĮ 36 str. 14 p. atsiradimas siejamas su efektyvesnio mokesčių administravimo siekiu. Šiuo metu vis plačiau naudojami automatizuoti (elektroniniai) duomenų apdorojimo

procesai, ir vis daugiau mokesčių administravimo procesų perkeliama į elektroninę erdvę. Todėl MAĮ 33 str. buvo papildytas 21 p., kuris suteikia teisę mokesčių administratoriui, centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka mokesčių mokėtojo atžvilgiu priimti automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, grindžiamus sprendimus. Esant tokiam reguliavimui, daugiau teisinio tikrumo mokesčių mokėtojams suteikė MAĮ 36 str. papildymas 14 p., kuris leidžia mokesčių mokėtojui pareikšti savo požiūrį dėl mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, kurie grindžiami automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, ir reikalauti, kad tokius sprendimus peržiūrėtų ir motyvuotus paaiškinimus dėl jų pateiktų ar juos pakeistų tam įgaliotas mokesčių administratoriaus pareigūnas. Iš esmės, šis MAĮ punktas yra grindžiamas BDAR preambulės 71 p. tekstu.

Duomenų subjektų teisių įgyvendinimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje aprašo 52 p. detalizuota, kuriais atvejais VMI turi teisę vykdyti automatinį mokesčių mokėtojų duomenų profiliavimą (pvz. pagal rizikos taisykles atrinkdama rizikingus mokesčių mokėtojus), ir kuriais atvejais - priimti visiškai automatizuotu duomenų tvarkymu grindžiamus sprendimus (pvz. įtraukdama / pašalindama mokesčių mokėtoją į / iš Mokesčių mokėtojų registrą; išduodama verslo liudijimą; nustatydamas minimalių patikimų mokesčių mokėtojų kriterijų (pagal MAĮ 40¹ str.) neatitinkančius individualią veiklą vykdančius fizinius asmenis, nustatydamas privalančius pateikti metinę pajamų deklaraciją ir Metinę gyventojų (šeimos) turto deklaraciją, ir t. t.) (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. gegužės 7 d. įsakymas Nr. VA-33 "Dėl Duomenų subjektų teisių įgyvendinimo...").

Dauguma šių sprendimų sukelia teises pasekmes mokesčių mokėtojui, ir jie gali būti skundžiami. Todėl VMI pagrįstai laikosi pozicijos, kad jei mokesčių mokėtojas kreipiasi į VMI dėl automatizuotu duomenų tvarkymu grindžiamo sprendimo peržiūros, mokesčių administratorius turi atlikti išsamų visų svarbių duomenų, įskaitant ir duomenų subjekto pateiktos informacijos, vertinimą ir pateikti duomenų subjektui motyvuotą atsakymą, vadovaudamasis šiame darbe jau cituotomis Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklėmis (MAĮ komentaras, p. 78).

Žinoma, galima diskutuoti, kiek yra pagrįstas sprendimas MAĮ 36 str. 13 ir 14 p. formuluoti kaip atskiras mokesčių mokėtojo teises. Kadangi šios MAĮ normos dar yra palyginti naujos, kol kas sudėtinga rasti teismų praktikos pavyzdžių, kurie atskleistų kokias nors praktines šių teisės normų taikymo problemas. Tačiau akivaizdu, kad MAĮ ir BDAR nuostatų koreliacijos detalizavimas suteikia daugiau teisinio aiškumo (tikrumo) mokesčių mokėtojui (šiuo kontekste reikia prisiminti ir bendrąją išlygą, esančią BDAR 23 str. 1 d.

(e) punkte, kuri suteikia teisę valstybėms narėms riboti tam tikras duomenų subjektų teises bendrųjų viešųjų interesų (įskaitant mokesčių klausimus) apsaugos tikslais).

3.14. Teisė naudotis kitomis MAĮ ir kitų įstatymų bei jų lydimųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis

Teisė naudotis kitomis MAĮ ir kitų įstatymų bei jų lydimųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis numatyta MAĮ 36 str. 15 p. Šis punktas yra reikalingas pirmiausia todėl, kad jeigu mokesčių mokėtojui MAĮ 36 str. suteiktų teisių sąrašas būtų baigtinis, kiltų rizika, kad sąrašas būtų neišsamus.

Nagrinėdami šią nuostatą kartu su mokesčių administratoriui suteiktu "ekvivalentu" - blanketine norma numatyta MAĮ 33 str. 22 p., iškart pastebime skirtumą mokesčių mokėtojo naudai: mokesčių administratorius gali naudotis tik "mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis" (toku būdu eliminuojama teorinė rizika, kad mokesčių administratorius gali sau suteikti teisių), tuo tarpu mokesčių mokėtojas turi teisę naudotis ne tik teisėmis, kurias jam suteikia įstatymai, bet ir lydimieji teisės aktai.

MAĮ komentare (p. 79) pateikiamas tik vienas "kitos" teisės pavyzdys - "teisė būti atleistam nuo baudų ir delspinigių", tad manome, kad mokesčių mokėtojui būtų naudinga, jei informacijos apie "kitas" būtų pateikiama daugiau.

Privalu atkreipti dėmesį, kad jau esame apibrėžę šio darbo tyrimo sritį: nenagrinėjame kaip mokestiniuose teisiniuose santykiuose funkcionuoja teisės, kurios yra tapačios su kitų nei mokestiniai teisiniai santykiai subjektų teisėmis (pvz. šiame darbe detaliau netiriame iš LRK 5 str. 3 d. ("valdžios įstaigos tarnauja žmonėms") kylančio gero administravimo principo, kuris, be abejo, yra taikomas ne tik mokesčių administratoriams, bet ir apskritai visoms valstybės valdžios įstaigoms), taip pat netiriame, kaip turėtų būti taikomi VAĮ numatyti bendrieji viešojo administravimo principai (LVAT 2018 m. liepos 18 d. nutartis), ar bendrieji teisės principai (LRKT 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas).

Tačiau esama MAĮ 36 str. 15 p. formuluotė turi trūkumų. Kadangi jame nurodyta, kad mokesčių mokėtojas gali remtis tik "įstatymuose" numatytomis teisėmis, darytina išvada, kad šis punktas suformuluotas neaprepiant visos teisės norminių aktų visumos (hierarchijos), kuriais mokesčių mokėtojas gali remtis gindamas savo teises. Taigi, tenka vėl tenka pasitelkti plečiamąjį teisės normos aiškinimo metodą, nes, pavyzdžiui: kiekvienas savo teises Lietuvoje gali ginti tiesiogiai remdamasis LRK (LRK 6 str. 2 d.); kitas teises mokesčių mokėtojams gali suteikti tarptautinės sutartys ir ES teisės norminiai aktai.

Esama MAĮ 36 str. 15 p. formuluoatė taip pat kelia ir teisės normų kolizijos grėsmę - šiai minčiai iliustruoti verta detaliau panagrinėti įmanomą įstatymų ir ratifikuotų tarptautinių sutarčių kolizijos atvejį mokesčių teisės srityje.

MAĮ 5 str. yra įtvirtintas ratifikuotų, įsigaliojusių ir taikomų tarptautinių sutarčių viršenybės principas, tačiau ši viršenybė pripažįstama tik "apmokestinimo taisyklėms". Savo ruožtu, "apmokestinimo taisyklės" - yra gana plati sąvoka.

Todėl yra aktuali ir Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo 11 str. 2 d., kurioje numatyta, kad jei įsigaliojusi ratifikuota Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis nustato kitokias normas negu Lietuvos Respublikos įstatymai, kiti teisės aktai, galiojantys šios sutarties sudarymo metu arba įsigalioję po šios sutarties įsigaliojimo, taikomos Lietuvos Respublikos tarptautinės sutarties nuostatos.

Yra daug tarptautinių sutarčių, kuriose galima rasti normų, suteikiančių teises kuriomis galima naudotis ir mokesčių teisinių santykių kontekste, pavyzdžiui, sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tarptautinę prekybą reglamentuojančios sutartys, tarptautinės sutartys, reglamentuojančios investicijų apsaugą, ir t. t.

Galima teigti, kad kitų nei mokesčiai sričių sutartyse numatomos teisės savaiame nėra mokesčių mokėtojų teisės, bet tokiomis (teoriškai) tampa, kai investuotojas (tarptautinės sutarties ginamas subjektas) veikia ne tik kaip, pavyzdžiui, investuotojas, bet ir kaip mokesčių mokėtojas valstybėje, kuri tarptautine sutartimi yra įsipareigojusi nepažeisti investuotojo interesų. Ši sritis taip pat yra labai delikati ne tik juridiniu, bet ir politiniu aspektu.

Vienas iš įdomiausių nacionalinės mokesčių teisės ir tarptautinės sutarties kolizijos praktinių pavyzdžių yra Energetikos chartijos sutartis (Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Energetikos chartijos..., 1998). Chartijos 21 str. eliminuoja iš šiuo dokumentu suteikiamos apsaugos investicijoms mokesčių teisės priemones (angl. *tax carve-out*), tačiau 21 str. 5 d. yra numatyti kriterijai (angl. *tax carve-out exclusion*), kuriais remiantis mokesčių teisės aktai gali būti pripažinti konfiskacinėmis priemonėmis, ir tokiu atveju mokesčių mokėtojas (kaip investuotojas) gali reikalauti atlyginti jo patirtus nuostolius (Özgür, 2015, p. 80). Tokie ginčai yra ypač sudėtingi: pvz. viena iš garsiausių bylų - *Yukos* byla prieš Rusijos Federaciją (žr. Daujotas, 2015, p. 133, p. 163) tebesitęsia iki šiol (šiuo metu - po arbitražo sprendimo, kurį Rusija atsisako pripažinti ir vykdyti, ginčas persikėlė į Nyderlandų bendrosios kompetencijos teismus, kur sprendžiamas jurisdikcijos klausimas).

LRKT 2006 m. kovo 14 d. nutarime konstatavo, jog tuo atveju, jeigu nacionaliniu teisės aktu yra nustatomas reguliavimas, konkuruojantis su nustatytu tarptautinėje sutartyje, privalo būti taikoma tarptautinė sutartis, taip pat, kai ES teisės aktai konkuruoja su nustatytu

nacionaliniuose (nesvarbu kokios juridinės galios) teisės aktuose (išskyrus LRK) reguliavimu, ES teisės aktai turi taikymo pirmenybę prieš juos.

Taigi, matome, kad MAĮ 36 str. 15 p. galėtų būti išsamesnis ir, svarbiausia, tikslesnis, nes tam, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas apginti savo teises, galėtų susiorientuoti nacionalinių ir tarptautinių teisės aktų "labirinte", jam gali prireikti aukštos kvalifikacijos teisės specialistų pagalba, ir tai, atsižvelgiant į tokių paslaugų kainą rinkoje gali ženkliai apsunkinti pažeistų teisių gynimą mažesnius finansinius pajėgumus turintiems mokesčių mokėtojams.

Šio punkto analizę galime baigti ta pačia mintimi, kuri tinka ir pirmiau nagrinėtiems klausimams apibendrinti: akivaizdu, kad laikui bėgant nuolat daugėja privalomo precedento reikšmę turinčios Lietuvos ir tarptautinių teismų praktikos, kurioje sprendžiami tikrai svarbūs mokesčių mokėtojų teisių apimties, įgyvendinimo ir gynimo aspektai ir nagrinėjama Lietuvoje taikomų teisės norminių aktų sąveika. Tad verta svarstyti, ar nereikėtų, siekiant didesnio skaidrumo, reguliariai peržiūrėti mokesčių mokėtojų teises reglamentuojančias normas ir jas pildyti ar keisti, siekiant kuo tiksliau ir išsamiau jas apibūdinti tokia forma, kuri būtų prieinama kuo platesniam mokesčių mokėtojų ratui, o ne tik, palyginti, neskaitlingo teisės profesionalų sluoksnio atstovams, kurie, greta specializavimosi mokesčių teisės srityje, turėtų gerai išmanyti ir visą spektrą finansų ir kitų teisės šakų teisės normų bei teismų praktikos. Juk "iškabinti įstatymus taip aukštai, kaip tai darė tironas Dionisijas, kad jų negalėtų perskaityti nė vienas pilietis, arba palaidoti juos plačiame mokslinių knygų, rinkinių, nuo sprendimų nukrypstančių vertinimų ir nuomonių, įpročių ir t.t. aparate, be to, visa tai - svetima kalba, kad galiojančios teisės žinojimas tampa prieinamas tik turintiems pakankamą išsilavinimą, - visa tai yra ta pati neteisė" (Hegel, 2000, p. 324-325).

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Lietuvos Respublikos teisės norminiuose aktuose esantis mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimas yra tobulintinas. Tikslėnis ir išsamesnis mokesčių mokėtojo teisių apibūdinimas teisės norminiuose aktuose padėtų mokesčių mokėtojams geriau ginti savo teises, taip pat suteiktų daugiau teisinio tikrumo, ir užtikrintų efektyvesnį teisinės valstybės principo įgyvendinimą Lietuvoje.
2. Reikia tobulinti MAĮ nuostatas, apibrėžiančias mokesčių mokėtojų teises, siekiant tiksliau apibūdinti kai kurių teisių apimtį (pvz. MAĮ 36 str. 9 p., 11 p.).
3. Mokesčių mokėtojų teises reglamentuojančių normų peržiūra yra reikalinga ir tam, kad būtų galima panaikinti esamas prieštaras su kai kurių kitų mokesčių srities ar kitų finansų ar kitų teisės šakų norminių aktų nuostatomis (pvz. MAĮ 36 str. 12 p.).
4. Kadangi mokesčių teisinių ginčų kiekis išlieka didelis, daugelis aspektų, aktualių mokesčių mokėtojų teisių kontekste, yra aptariami teismų praktikoje. Todėl Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas reikėtų atnaujinti, kad būtų atsižvelgta į teismų (Lietuvos teismų, EŽTT, ESTT) formuojamą praktiką.
5. Tolesnei Lietuvos teisės mokslo raidai (mokestinių teisinių santykių nagrinėjimo srityje) taip pat būtų naudinga, jei būtų daugiau mokslinių tyrimų, kuriuose būtų išsamiau tiriama mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo ir jų įgyvendinimo problematika.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

TEISĖS NORMINIAI AKTAI

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.

Tarptautinės sutartys

2. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Energetikos chartijos sutarties ir Energetikos chartijos protokolo dėl energijos efektyvumo ir su tuo susijusių aplinkosaugos aspektų ratifikavimo (1998). *Valstybės žinios*, 66-1908.
3. Vienos konvencija dėl diplomatinėlių santykių (1999). *Valstybės žinios*, 83-2455.
4. Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija (2000). *Valstybės žinios*, 96-3016.
5. Belgijos Karalystės, Danijos Karalystės, Vokietijos Federacinės Respublikos, Graikijos Respublikos, Ispanijos Karalystės, Prancūzijos Respublikos, Airijos, Italijos Respublikos, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, Nyderlandų Karalystės, Austrijos Respublikos, Portugalijos Respublikos, Suomijos Respublikos, Švedijos Karalystės, Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės (Europos Sąjungos valstybių narių) ir Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos, Slovakijos Respublikos sutartis dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą (2003). *Valstybės žinios*, 2004, 1-1.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos susitarimas dėl organizacijai suteikiamų privilegijų, imunitetų ir lengvatų (2015). TAR, 19446.

Įstatymai

7. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas (1990). *Valstybės žinios*, 19-493.
8. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas (1992). *Valstybės žinios*, 21-612.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (1995). *Valstybės žinios*, 61-1525.

10. Lietuvos Respublikos asmens duomenų teisinės apsaugos įstatymas (1996). *Valstybės žinios*, 63-1479.
11. Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymas (1996). *Valstybės žinios*, 71-1706.
12. Lietuvos Respublikos viešųjų ir privačių interesų derinimo įstatymas (1997). *Valstybės žinios*, 67-1659.
13. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Energetikos chartijos sutarties ir Energetikos chartijos protokolo dėl energijos efektyvumo ir su tuo susijusių aplinkosaugos aspektų ratifikavimo (1998). *Valstybės žinios*, 66-1908.
14. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 60-1945.
15. Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 60-1948.
16. Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 66-2130.
17. Lietuvos Respublikos teisės gauti informaciją iš valstybės ir savivaldybių institucijų ir įstaigų įstatymas (2000). *Valstybės žinios*, 10-236.
18. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (Žin., 2000, Nr. 74-2262)
19. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 98-3482.
20. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
21. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.
22. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
23. Lietuvos Respublikos Advokatūros įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 50-1632.
24. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
25. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 37-1 straipsniu įstatymas (2010). *Valstybės žinios*, 145-7416.
26. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (2012). *Valstybės žinios*, 110-5564.
27. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarkos įstatymas. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). TAR, 11216.

28. Lietuvos Respublikos kibernetinio saugumo įstatymas (2018). TAR, 11180.
29. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 33 ir 36 straipsnių pakeitimo įstatymas (2019). TAR, 7640.
30. Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymas (2019). TAR, 12109.

ES teisės norminiai aktai

31. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 12.10.2010, p. 1).
32. 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje (OL L 64, 11.3.2011, p. 1).
33. 2014 m. gruodžio 9 d. Tarybos direktyva 2014/107/ES, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais (OL L 359, 16.12.2014, p. 1)
34. 2015 m. gruodžio 8 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/2376, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su privalomais automatiniais apmokestinimo srities informacijos mainais (OL L 332, 18.12.2015, p. 1)
35. 2016 m. balandžio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2016/679 dėl fizinių asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo ir kuriuo panaikinama Direktyva 95/46/EB (Bendrasis duomenų apsaugos reglamentas) (OL L 119, 4.5.2016, p. 1).
36. 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų (OL L 146, 3.6.2016, p. 8)
37. 2016 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/2258, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos, susijusios su mokesčių institucijų prieiga prie kovos su pinigų plovimu informacijos (OL L 342, 16.12.2016, p. 1)
38. 2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje (OL 2017 L 265, p. 1).
39. 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos reglamentas (ES) 2017/2454, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 348, 29.12.2017, p. 1)

40. 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (OL L 139, 5.6.2018, p. 1).
41. 2018 m. spalio 2 d. Tarybos reglamentas (ES) 2018/1541, kuriuo iš dalies keičiamos reglamentų (ES) Nr. 904/2010 ir (ES) 2017/2454 nuostatos dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje stiprinimo priemonių (OL L 259, 16.10.2018, p. 1);
42. 2020 m. vasario 18 d. Tarybos reglamentas (ES) 2020/283 kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) Nr. 904/2010, kiek tai susiję su priemonėmis, kuriomis stiprinamas administracinis bendradarbiavimas kovojant su sukčiavimu PVM (OL L 62, 2.3.2020, p. 1)
43. 2020 m. vasario 18 d. Tarybos Direktyva (ES) 2020/285 kuria iš dalies keičiami Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kiek tai susiję su specialia mažosioms įmonėms skirta schema, ir Reglamentas (ES) Nr. 904/2010, kiek tai susiję su administraciniu bendradarbiavimu ir keitimusi informacija tinkamo specialios mažosioms įmonėms skirtos schemos taikymo stebėsenos tikslais (OL L 62, 2.3.2020, p. 13).
44. Tarybos 2021 m. kovo 22 d. direktyva (ES) 2021/514 kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje (OL 104, 25.3.2021, p. 1).

Pojstatyminiai teisės norminiai aktai

45. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. vasario 9 d. nutarimas Nr. 149 "Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-2004 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 14-437.
46. Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. 110 "Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 87-2212.
47. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas 2004 m. gegužės 5 d. Nr. VA-87 "Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 80-2876.
48. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 10 d. įsakymas Nr. VA-90 "Dėl pranešimo apie mokestinį patikrinimą, patikrinimo akto, patikrinimo pažymos ir sprendimo dėl

- patikrinimo akto tvirtinimo formų bei šių formų užpildymo taisyklių patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 79-2826.
49. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 "Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, Pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR0687 formos ir Užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 88-3258.
 50. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 "Dėl Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 107-4025
 51. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. VA-147 " Dėl Paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklių patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 124-4505.
 52. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymas Nr. VA-186 "Dėl Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo)". *Valstybės žinios*, 180-6689.
 53. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymas Nr. VA -66 " Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 106-4364.
 54. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymas Nr. VA-105 "Dėl Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių patvirtinimo". *Valstybės žinios*, 128-6080.
 55. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2012 m. spalio 1 d. įsakymas Nr. VA-89 " Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymo Nr. VA-144 "Dėl Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo" pakeitimo". *Valstybės žinios*, 2012-10-06, Nr. 116-5917.
 56. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2016 m. spalio 24 d. įsakymas Nr. VA-131 "Dėl Valstybinės

mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 30 d. įsakymo Nr. VA-6 „Dėl mokesčių, baudų už administracinius nusižengimus ir kitų įmokų sumokėjimo už mokesčių mokėtoją“ pakeitimo. TAR, 9045.

57. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. gegužės 7 d. įsakymas Nr. VA-33 " Dėl Duomenų subjektų teisių įgyvendinimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje aprašo patvirtinimo". TAR, 7320.

Kitų valstybių teisės norminiai aktai

58. Belgija: La Constitution Belge. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.senate.be/doc/const_fr.html#t5 [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]
59. JAV: Department of the Treasury, Internal Revenue Service (2017). The taxpayer Bill of Rights. Publication 1 (Rev. 9-2017) Catalog Number 64731W [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]
60. Kinija: Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection (1992) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.china.org.cn/business/laws_regulations/2007-06/22/content_1214782.htm [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]
61. Rusija: Tax Code of the Russian Federation (1998) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.wto.org/english/thewto_e/acc_e/rus_e/WTACCRUS58_LEG_2.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
62. Lenkija: Ordynacja podatkowa (1997) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20170000201/U/D20170201Lj.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
63. Švedija: The Constitution of Sweden [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.riksdagen.se/globalassets/07.-dokument--lagar/the-constitution-of-sweden-160628.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]

SPECIALIOJI LITERATŪRA

64. Ambrożej, Elżbieta. (2018) Protection of the Public Interest and the Taxpayer's Interest as the Goal of Tax Advisory in Poland. *Optimization of Organization And Legal Solutions Concerning Public Revenues And Expenditures in Public*

- Interest: Conference Proceedings*. Bialystok: Temida. 549-562. DOI: 10.15290/ooolscprepi.2018.40.
65. Baker, P. (2016) Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective. *Tax Notes International*, p. 583-586.
 66. Craig, E. (ed.) (2005) *The Shorter Routledge Encyclopedia Of Philosophy*. New York, Ny: Routledge.
 67. Daujotas, R. (2015) *Tarptautinė investicijų teisė ir arbitražas*. Vilnius: Eugrimas.
 68. Dyomin, A.V. (2006). *Nalogovoe pravo Rossii: Učeb. posobie*. Krasnojarsk: RUMC JuO.
 69. Gailiūnienė, U. (2013) *Atsakomybė už viešojo administravimo subjektų asmenims padarytą žalą Lietuvoje*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas.
 70. Gruodis, P. (2017) *Kredito įstaigų veiklos reguliavimas mokesčių teisės normomis*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Vilniaus universitetas.
 71. Hegel, G. W. F. (2000) *Teisės filosofijos apmatai, arba Prigimtinės teisės ir valstybės mokslo metmenys*. Vertė L. Anilionytė. Vilnius: Mintis.
 72. IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (2019). *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019*. [interaktyvus] IBFD: 2020. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/2019%20IBFD%20Yearbook%20on%20Taxpayers%27%20Rights%20%28final%29.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
 73. Kelsen, H. (2002) *Grynoji teisės teorija*. Vertė A. Degutis, E. Kūris. Vilnius: Eugrimas.
 74. Lastauskienė, G. ir kt. (2020) *Teisės teorija*. Vilnius: Vilniaus Universiteto leidykla.
 75. Marcijonas, A. ir Sudavičius, B. (2003) *Mokesčių teisė*. Vilnius: TIC.
 76. Medelienė A., Sudavičius B. (2011) Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos. *Teisė*, 78, p. 104-118.
 77. Marčenko, M. N., Deriabina, E. M. (2015). *Teorija gosudarstva i prava. Shemy s kommentarijami : učebnoe posobie*. Moskva: Prospekt.
 78. Mikelėnas, V. (2003) *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras: šeštoji knyga. Prievolių teisė (1)*. Vilnius: Justitia.

79. Misiūnas, E. (2008) *Policijos pareigūno teisinio statuso elementų pusiausvyros problema*. *Jurisprudencija*, 4(106), p. 100-107.
80. Novošinskienė, A. (2012). *Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas*. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 1(8), p. 165-172. DOI: 10.15544/ssaf.2012.23.
81. Özgür, E. (for Energy Charter Secretariat) (2015) *Taxation of Foreign Investments Under International Law: Article 21 of the Energy Charter Treaty in Context*. [interaktyvus] Brussels: Energy Charter Secretariat Publications. Prieiga per internetą:
https://www.energycharter.org/fileadmin/DocumentsMedia/Thematic/Taxation_of_Foreign_Investments_2015_en.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.].
82. Pepeliajeva, G. S. (red.) (2016) *Nalogovoe pravo: Učebnik dlja vuzov*. M.: AlpinaPablišer.
83. Puzinskaitė E., Klišauskas, R. (2012) Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 19(2), p. 675–695.
84. Raižys, D., Nasutavičienė, J. (2018) Teisės neduoti prieš save parodymų užtikrinimas mokesčių administravimo procedūrose. *Teisės apžvalga*, 18, p. 114-129. DOI: 10.7220/2029-4239.18.7.
85. Spruogis, E. (2011) *Dar kartą apie subjektines teises: subjektinių teisių sampratos, jų santykio su objektine teise bei prigimties problemos*. *Jurisprudencija*, 18(2), p. 561-574.
86. Tidikis, R. (2003) *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras.
87. Užubalis, G. (2012) *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas.
88. Vaišvila, A. (2004) *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia.
89. Valente, P. (2017) *A European Taxpayers' Code*. 45, *Intertax*, Issue 12, p. 807-815, [interaktyvus]. Prieiga per internetą:
<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/45.12/TAXI2017070>;
[žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
90. Vansevičius S. (2002) *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia.
91. Vildžiūnaitė, V. (2020) *Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi*. *Jurisprudencija*, 27(1), 58–74. DOI: 10.13165/JUR-20-27-1-03

92. Vinnickij, D.V. (2003). *Rossijskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki*. Sankt-Peterburg: Yuridicheskiy tsentr Press.
93. Vitruk N. V. (2018). *Obščiaja teoriya pravovogo položenija ličnosti*. Moskva: Infra-M, Norma.
94. Wöhler, V. (2018) *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic. Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD 2018.

TEISMŲ PRAKTIKA

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas

95. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. gegužės 6 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 40-977.
96. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 91-2533.
97. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 23-585.
98. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 55-2199.
99. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 53-2361.
100. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 109-4887.
101. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 181-6708.
102. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. gegužės 13 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 63-2235,
103. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. rugsėjo 20 d. sprendimas. *Valstybės žinios*, 113-4132.
104. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 10-369.
105. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 14 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2006, Nr. 30-1050;
106. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. rugsėjo 21 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 102-3957.
107. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 126-5132.

108. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 150-6106.
109. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. vasario 12 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 20-935.
110. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. gruodžio 14 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 149-7634.
111. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 2013, Nr. 19-938.
112. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 130-6682.
113. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2014 m. liepos 11 d. nutarimas.
TAR, 10117.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas

114. *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-354/03, [2006-01-12].
ECLI:EU:C:2006:16.
115. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ir County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121.
116. *Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybę prieš Recolta Recycling SPRL* [ESTT], Nr. C-439/04, [2006-06-06]. ECLI:EU:C:2006:446.
117. *Alicja Sosnowska prieš Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Walbrzychu* [ESTT], Nr. C-25/07, [2008-07-10].
ECLI:EU:C:2008:395.
118. *Mednis SIA prieš Valsts ieņēmumu dienests* [ESTT], Nr. C-525/11, [2012-10-18]. ECLI:EU:C:2012:652.
119. *Baudžiamoji byla prieš R* [ESTT], Nr. C-285/09, [2010-12-07].
ECLI:EU:C:2010:742.
120. *Mahagében Kft prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága ir Péter Dávid prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* [ESTT], Nr. C-80/11, [2012-06-21].
ECLI:EU:C:2012:373.
121. *Bonik EOOD prieš Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* [ESTT], Nr. C-285/11, [2012-12-06]. ECLI:EU:C:2012:774.

Europos Žmogaus Teisių Teismas

122. *Ruotsalainen prieš Suomiją* [EŽTT], Nr. 13079/03, [2009-06-16].
ECLI:CE:ECHR:2009:0616JUD001307903.
123. *N.K.M. prieš Vengriją* [EŽTT], Nr. 66529/11, [2013-05-14].
ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD006652911.
124. *K.S. ir M.S. prieš Vokietiją* [EŽTT], Nr. 33696/11, [2016-10-06].
ECLI:CE:ECHR:2016:1006JUD003369611.
125. *A. ir B. prieš Norvegiją* [EŽTT], Nr. 24130/11 ir Nr. 29758/11, [2016-11-15].
ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011.
126. *Cacciato prieš Italiją* [EŽTT], Nr. 60633/16, [2018-01-16].
ECLI:CE:ECHR:2018:0116DEC006063316
127. *Guiso ir Consiglio prieš Italiją* [EŽTT], Nr. 50821/06, [2018-01-16].
ECLI:CE:ECHR:2018:0116DEC005082106.
128. *OAO „Neftyanaya Kompaniya YUKOS“ prieš Rusiją* [EŽTT], Nr. 14902/04, [2011-09-20]. ECLI:CE:ECHR:2011:0920JUD001490204.
129. *Brazzi prieš Italiją* [EŽTT], Nr. 57278/11, [2018-09-27].
ECLI:CE:ECHR:2018:0927JUD005727811.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (LVAT)

130. LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-648/2003.
131. LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A14-131/2005.
132. LVAT 2005 m. birželio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-685/2005.
133. LVAT 2006 m. birželio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴¹⁵-1088/06
134. LVAT 2006 m. rugpjūčio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS502-278/2006.;
135. LVAT 2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-127/2007;
136. LVAT 2007 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A180-127/2007.
137. LVAT 2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-206/07.
138. LVAT 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-556-487-07.
139. LVAT 2007 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-39-762-07.

140. LVAT 2007 m. lapkričio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1055/2007.;
141. LVAT 2007 m. lapkričio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-483-07.
142. LVAT 2007 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-469-1111-07.
143. LVAT 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-158/2008.;
144. LVAT 2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-722-08.
145. LVAT 2008 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-763/2008.
146. LVAT 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A525-828/2008.
147. LVAT 2008 m. birželio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-903/2008.
148. LVAT 2008 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje. Nr. A525-952/2008.;
149. LVAT 2008 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1323/2008.
150. LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1305/2008.
151. LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1324/08.
152. LVAT 2008 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A756-954/2008;
153. LVAT 2008 m. rugsėjo 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS525-540/2008.;
154. LVAT 2008 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1669/2008 ir kt.
155. LVAT 2008 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A146-1413/2008.
156. LVAT 2009 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-426/2009;
157. LVAT 2009 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-657/2009.
158. LVAT 2009 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-806-09.
159. LVAT 2009 m. liepos 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-830/2009.

160. LVAT 2009 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-146-391/2009.
161. LVAT 2009 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-999/2009;
162. LVAT 2009 m. gruodžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1481-09.
163. LVAT 2010 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-252/2010;
164. LVAT 2010 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-504/2010.
165. LVAT 2010 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS822-172/2010.;
166. LVAT 2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-502-10.;
167. LVAT 2010 m. rugsėjo 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS525-435/2010 ir kt.
168. LVAT 2010 m. spalio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS143-560/2010 ir kt.
169. LVAT 2010 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS442-533/2010.;
170. LVAT 2010 m. lapkričio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1335/2010.
171. LVAT 2010 m. lapkričio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1637/10.
172. LVAT 2010 m. gruodžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS442-555/2010 ir kt.
173. LVAT 2011 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-145/2011.;
174. LVAT 2011 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-312/2011.
175. LVAT 2011 m. kovo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-190/2011.
176. LVAT 2011 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1238/2011.;
177. LVAT 2011 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-651/2011;
178. LVAT 2011 m. kovo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-593/2011.
179. LVAT 2011 m. balandžio 4d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-575-757-11.
180. LVAT 2011 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-372/2011.

181. LVAT 2011 m. balandžio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-753/2011.
182. LVAT 2011 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-757/2011.
183. LVAT 2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-851/2011.
184. LVAT 2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-956-11.;
185. LVAT 2011 m. gegužės 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1411/2011.;
186. LVAT 2011 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-956-11.
187. LVAT 2011 m. birželio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-859/2011.;
188. LVAT 2011 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1108/2011.;
189. LVAT 2011 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-860/2011.
190. LVAT 2011 m. birželio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A261-69/2011.
191. LVAT 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-336/2011.
192. LVAT 2011 m. birželio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-796/11.
193. LVAT 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-921/2011.;
194. LVAT 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-621/2011
195. LVAT 2011 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-751-11.
196. LVAT 2011 m. lapkričio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3514-11.
197. LVAT 2011 m. gruodžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS143-903/2011.
198. LVAT 2012 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-13/2012.
199. LVAT 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1715-12
200. LVAT 2012 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2699-12.
201. LVAT 2012 m. gruodžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-2969/2012.;

202. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, nagrinėjant bylas dėl tarnybinių ginčų, apibendrinimas (II dalis)*. (2013) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 25; Vilnius: LVAT. P. 522-904.
203. LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.
204. LVAT 2013 m. kovo 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-462/2013;
205. LVAT 2013 m. birželio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-799/2013.
206. LVAT 2013 m. rugsėjo 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1553-13.
207. LVAT 2013 m. spalio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A520-1418/2013.;
208. LVAT 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-1883-13.
209. LVAT 2013 m. gruodžio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-2227/2013.
210. LVAT 2014 m. sausio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-1965/2013 ir kt.
211. LVAT 2014 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS261-501/2014.;
212. LVAT 2014 liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1627/2014.
213. LVAT 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2083-14.
214. LVAT 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-182-662/2015.
215. LVAT 2015 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eAS-347-556/2015.
216. LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1412-575/2015.
217. LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-683-575/2015,
218. LVAT 2015 m. rugsėjo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-1079-858/2015.
219. LVAT 2016 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-317-438/2016.
220. LVAT 2016 m. balandžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-493-438/2016.
221. LVAT 2016 m. gegužės 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-534-575/2016 ir kt.
222. LVAT 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. EA-794-556/2016.;

223. LVAT 2016 m, lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3209-575/2016.
224. LVAT 2017 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr.EA-425-556/2017.
225. LVAT 2017 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-140-602/2017.
226. LVAT 2017 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-381-602/2017;
227. LVAT 2017 m. liepos 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr.AS-560-556/2017.
228. LVAT 2017 m. spalio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-911-525/2017.
229. LVAT 2017 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-1033-602/2017.
230. LVAT 2017 spalio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-911-525/2017
231. LVAT 2018 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-190-602/2018
232. LVAT 2018 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-4242-502/2018.
233. LVAT 2018 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-375-556/2018.
234. LVAT 2018 m. spalio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-704-602/2018.
235. LVAT 2018 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje eA-704-602/2018.;
236. LVAT 2019 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1269-602/2018.
237. LVAT 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-139-575/2019.
238. LVAT 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-598-575/2019.
239. LVAT 2019 m. gegužės 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-740-442/2019.
240. LVAT 2019 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1510-602/2019.
241. LVAT 2019 m. birželio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-877-602/2019.

242. LVAT 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-2082-575/2019.
243. LVAT 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje A-1398-556/2019.
244. LVAT 2020 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2396-492/2020.
245. LVAT 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3422-442/2020;
246. LVAT 2020 m. birželio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1675-415/2020.
247. LVAT 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eAS-460-415/2020;
248. LVAT 2021 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-665-575/2021.

KITI ŠALTINIAI

Europos Komisijos dokumentai

249. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union, Guidelines for a Model for a Taxpayers' Code (2016) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
250. European Commission (2020). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>
https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/2019_IBFD_Yearbook_on_Taxpayers%27_Rights_%28final%29.pdf[žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.].
251. European Commission, DG TAXUD (2016). *Guidelines for a Model for A European Taxpayers' Code* (Ref. Ares(2016)6598744 - 24/11/2016), P. 6. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]
252. Europos Komisijos 2020 m. liepos 15 d. komunikatas Europos Parlamentui ir Tarybai "Sąžiningo ir supaprastinto apmokestinimo veiksmų planas, kuriuo remiama ekonomikos atgaivinimo strategija" (COM(2020) 312 final) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal->

[content/LT/TXT/?uri=CELEX:52020DC0312&qid=1608377896010](https://www.eurolex.info/eurolex/content/LT/TXT/?uri=CELEX:52020DC0312&qid=1608377896010) [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]

Kitų, nei ES institucijos, tarptautinių organizacijų dokumentai

253. **International Telecommunication Union (2019).** *Global Cybersecurity Index 2018* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.itu.int/dms_pub/itu-d/opb/str/D-STR-GCI.01-2018-PDF-E.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
254. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration (1990). *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
255. OECD/UNDP Tax Inspectors Without Borders. *Confidentiality of tax information* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.tiwb.org/get-involved/experts/confidentiality-of-tax-information/> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]

Lietuvos Respublikos įstaigų (kitų, nei teismai) dokumentai

256. Valstybės Kontrolė (2018). 2018 m. birželio 28 d. valstybinio audito ataskaita Nr. VA-2018-P-900-3-6 "Ypatingos svarbos valstybės informacinių išteklių valdymas" [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3816> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.].
257. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 33 ir 36 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas XIII P-3210* (2019 m. vasario 8 d.) [interaktyvus] Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/6e5a2c602b6711e9a505bd13c24940c9?ifwid=12nbas1b9l> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.].
258. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras* [interaktyvus] (modifikuota 2020-05-26). Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/390965/KD-5644+PVM%C4%AE+komentaras+%28aktuali+redakcija+2020-01-28%29.docx/b56a5309-3d0e-91f1-1582-667b5357cb5b?t=1580192009080> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.].
259. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas*

- komentaras [interaktyvus] (modifikuota 2021-01-05). Prieiga per internetą:
<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/699058/MA%C4%AE+KOM.+2020-09-24.docx/bc16ef47-be65-9461-cdf1-66da85503704?t=1601618116424>
[žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.].
260. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2021). Mokestinių ginčų rezultatai [interaktyvus]. Prieiga per internetą:
<https://www.vmi.lt/cms/mokestiniu-gincu-rezultatai> [žiūrėta 2021 m. kovo 24 d.].
261. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (2020). *MGK prie LRV 2019 m. veiklos ataskaita*. 2020 m. vasario 27d. raštas Nr. VD-44 [interaktyvus] Prieiga per internetą:
<https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/MGK%20veiklos%20ataskaita.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]
262. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (2021). *Ginčų nagrinėjimas mokestinių ginčų komisijoje 2020 metais: skaičiai, pokyčiai ir naujos tendencijos* [interaktyvus] Prieiga per internetą:
<https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/MGK%20veiklos%20ataskaita.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]
263. Mokesčių administravimo įstatymo 2, 33, 36, 119 ir 135 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 135(1) ir 135(2) straipsniais įstatymo projektas (reg. data 2009 m. spalio 22 d.) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/TAIS.355837?jfwid=rivwzvvpvg> [žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]

Lietuvos Respublikos teismų dokumentai (kiti, nei bylų)

264. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (2016). *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 metų veiklos apžvalga* [interaktyvus]. Prieiga per internetą:
https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/d1_metinis_2015_web-1.pdf
[žiūrėta 2021 m. kovo 22 d.]
265. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (2021). *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 metų veiklos apžvalga* [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.lvat.lt/doclib/w6stnksmbdujvzbshvypwxtqhj932rn>
[žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]
266. Vilniaus apygardos administracinis teismas (2021). *Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. veiklos apžvalga* [interaktyvus]. Prieiga per

interneta: https://vaat.teismas.lt/data/public/uploads/2021/03/ataskaita_2020-1.pdf [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.]

SANTRAUKA

Mokesčių mokėtojo teisės Lietuvos Respublikoje

Rapolas Bernatonis

Šiame magistro darbe iškeltas uždavinys - išsamiau išnagrinėti, teisės mokslo aspektu, kaip vystėsi Lietuvos Respublikos teisės norminiuose aktuose, ir ypač - Mokesčių administravimo įstatyme, reglamentuojamos mokesčių mokėtojams suteiktos subjektinės teisės, ir kokie yra esamo reglamentavimo trūkumai.

Darbas apima Lietuvoje galiojančių teisės normų šioje srityje ir darbui aktualios teismų praktikos analizę (maždaug nuo 2008 m.), bei mokesčių mokėtojų teises reglamentuojančių teisės norminių aktų raidos Lietuvoje apžvalgą nuo 1990 m.

Darbas baigiamas išvadomis, kad dabartinis mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimas Lietuvoje yra tobulintinas, ir kad tikslesnis ir išsamesnis mokesčių mokėtojo teisių apibūdinimas teisės norminiuose aktuose padėtų mokesčių mokėtojams geriau ginti savo teises, taip pat suteiktų daugiau teisinio tikrumo, ir užtikrintų efektyvesnę teisinės valstybės principo įgyvendinimą Lietuvoje.

Daugelis mokesčių mokėtojų subjektinių teisių turėtų būti apibūdintos tiksliau, nes šiuo metu, siekiant tiksliai apibrėžti šių teisių apimtį, nes šiuo metu mokesčių mokėtojui, kuris dažnai nėra teisės profesionalas, negalima pasikliauti vien tik teisės norminių aktų nuostatomis, nes yra palyginti daug teismų praktikos, konkretizuojančios mokesčių mokėtojų teises reglamentuojančių normų aiškinimą ir taikymą.

Todėl tokio tobulinimo tikslas būtų ne tik siekti didesnio teisinio aiškumo (tikrumo) mokesčių mokėtojams, bet tai tuo pačiu įgalintų efektyviau įgyvendinti bendruosius teises ir teisėkūros principus bei, ilgainiui, leistų sutaupyti dalį valstybės lėšų, skiriamų mokesčių teisės normų aiškumui ir tinkamam taikymui užtikrinti.

Darbe taip daroma išvada, jog yra tikslinga, kad ir ES atsirastų teisės norminis aktas, kuriame būtų kodifikuoti esminiai mokesčių mokėtojų teisių aspektai, tačiau pripažįstama, kad toks tikslas šiuo metu yra sunkiai įgyvendinamas dėl esamų ES valstybių narių teisinių sistemų skirtumų.

SUMMARY

Rights of a Taxpayer in the Republic of Lithuania

Rapolas Bernatonis

The objective of this master's thesis is to examine, in detail, from the aspect of legal science, how the legal normative acts of the Republic of Lithuania, and especially the Law on Tax Administration, regulate the subjective rights granted to taxpayers and identify any shortcomings of the existing regulatory situation.

This work includes an analysis of the legal norms in force in Lithuania in this field and of the case law relevant to the work (approximately since 2008), as well as an overview of the development of legal normative acts regulating the rights of taxpayers in Lithuania since 1990.

The work concludes that the current regulation of taxpayers' rights in Lithuania needs to be improved, and that a more accurate and comprehensive description of taxpayers' rights in legal acts would help taxpayers to better protect their rights, provide more legal certainty and ensure more effective implementation of the rule of law in Lithuania.

Many of taxpayers' subjective rights should be defined more precisely, as at present, in order to define precisely the scope of these rights, a taxpayer, who is often not a legal professional, cannot rely solely on legal provisions, as there is a relatively large body of case law interpretation and application of taxpayers' rights.

Therefore, the aim of such an improvement would not only be to achieve greater legal certainty for taxpayers, but at the same time enable more effective implementation of general legal and legislative principles and, in the long run, save part of public money which is now spent on ensuring clarity and proper application of tax law.

The paper also concludes that it is appropriate for the EU to have a legal act that codifies essential aspects of taxpayers' rights, but acknowledges that such an objective is currently difficult to achieve due to the differences in the existing legal systems of the EU Member States.
