

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
TEISĖS TEORIJOS IR ISTORIJOS KATEDRA**

Neakivaizdinio skyriaus
IV kurso (4 m. studijų) I grupės
studento Evaldo Navicko

Magistro darbas

Mokesčių teisė: bendrosios teisės teorijos aspektai

Darbo vadovas: doc. dr. Juozas Galginaitis

Recenzentas: doc. dr. Giedrė Lastauskienė

Vilnius, 2007

TURINYS

IVADAS	2
1. MOKESČIŲ TEISĖS SAMPRATA	6
1.1. Bendrosios teorinės teisės sampratos prielaidos.....	6
1.1.1. Teisės sampratų įvairovė	6
1.1.2. Teisės požymiai	7
1.1.3. Teisės normos samprata ir požymiai	8
1.1.4. Teisės normų rūšys	10
1.2. Mokesčių teisės normos samprata ir požymiai.....	14
1.3. Mokesčių teisės normų rūšys.....	15
1.4. Mokesčių teisės – savarankiška teisės šaka?	16
2. MOKESTINIAI TEISINIAI SANTYKIAI – MOKESČIŲ TEISĖS REGULIAVIMO DALYKAS	17
2.1. Bendrosios teorinės teisinio reguliavimo analizės prielaidos.....	17
2.1.1. Teisinių santykių sąvoka	17
2.1.2. Teisinio reguliavimo dalykas.....	19
2.1.3. Teisinio reguliavimo metodas	21
2.2. Mokestinių teisinių santykių apibūdinimas ir sisteminė analizė	21
2.3. Teisiniai santykiai apmokestinimo srityje	27
2.3.1. Apmokestinimo tvarkos teisinė samprata ir sandara	27
2.3.2. Esminiai mokesčio elementai	30
2.3.3. Mokesčio mokėjimo taisyklės - svarbi mokesčių teisės dalyko dalis	31
2.4. Teisiniai santykiai mokesčių administravimo srityje	33
2.4.1. Mokesčių administravimo samprata.....	33
2.4.2. Mokesčius administruojančios institucijos ir jų kompetencija.....	34
2.4.3. Teisiniai santykiai mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje	37
3. MOKESČIŲ TEISĖS ŠALTINIAI	39
3.1. Bendrosios teorinės teisės šaltinių analizės prielaidos	39
3.2. Mokesčių teisės bendrieji ir specialieji šaltiniai	42
4. MOKESTINIAI GINČAI IR ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIŲ TEISĖS PAŽEIDIMUS	45
4.1. Bendrosios teorinės teisinio konflikto ir teisinės atsakomybės analizės prielaidos	45
4.1.1. Teisėtas elgesys, teisės pažeidimai	45
4.1.2. Teisinės atsakomybės samprata.....	48
4.1.3. Teisinės atsakomybės rūšys.....	48
4.2. Mokestiniai ginčai	51
4.3. Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą ir jos pagrindas	54
4.3.1. Finansinės sankcijos	54
4.3.2. Administracinė ir baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus	55
IŠVADOS	57
SANTRAUKA	58
SUMMARY	59
LITERATŪROS SĄRAŠAS	60

IVADAS

Civilizuota visuomenė nėra pajėgi gyventi be teisės. Kiekviena teisės norma – nekalbant jau apie tokias dideles jų visumas, kurias romanų germanų teisės tradicijos šalyse priimta vadinti teisės šakomis – reguliuoja vieną ar kitą visuomeninį santykį ar ištisą visuomenės gyvenimo dalį. Taigi teisė yra ne tik vienas iš svarbiausių, bet ir vienas pačių sudėtingiausių visuomeninių reiškinių, glaudžiai susijusių ir priklausančių nuo konkrečios visuomenės moralės, jos kultūrinės raidos brandumo ir specifikos. Visuomenės raidos metu teisė - objektyvi visuma istoriškai susidariusių elgesio normų - iš gana amorfiško darinio transformavosi į labai plačią ir sudėtingą sistemą. Ilgainiui tam tikroje panašios kultūros visuomenių šeimoje išivyrą panaši teisės samprata. Nors šios sampratos bei joje slypinčio konkretaus teisinio reguliavimo turinio nėra įmanoma išreikšti formulėmis ar formalios logikos teiginiais, ji yra ir gali būti identifikuojama, atpažįstama¹.

Svarbi mokslinio reiškinių pažinimo ir jų identifikavimo priemonė – reiškinių sisteminimas, klasifikavimas. Šis metodas gali būti sėkmingai pritaikytas ne tik gamtos, bet ir socialiniuose moksluose. Istoriskai pirmoji reikšminga teisės normų klasifikacija – nuo Senovės Romos laikų gerai žinomas teisės normų skirstymas į viešąją teisę ir privatinę teisę. Pirmasis tokio pobūdžio teisės materijos struktūrizavimo bandymas priskirtinas vėlyvojo Romos laikotarpio teisininkui Ulpianui (170-228 m.), skyrusiam viešąją teisę (*jus publicum*) ir privatinę teisę (*jus privatum*).

Nors net ir paties Ulpiano supratimu, atsišakojimas romėnų teisėje niekada neturėjo tikro materialaus suskaldymo ir padalijimo į dvi dalis reikšmės ir iš pradžių buvo sumanytas vien kaip sutvarkymo forma ir skirtas įvairios teisinės medžiagos masyvams grupuoti, siekiant lengviau aprėpti visą teisę, romanų germanų teisės tradicijos teisinėse sistemose šis skirstymas yra metodologiškai svarbus ir šiandien. Sunku įsivaizduoti sėkmingą teisės normų visumos analizę, jei tyrėjas nekelia klausimo, kokiai teisės sričiai – viešosios teisės ar privatinės teisės – priskirtinas tyrinėjamas normų kompleksas. Kita vertus šiuolaikinėse romanų germanų teisės tradicijos šalyse teisės sistema pirmiausia suprantama, kaip tokia teisės normų visuma, kurią dėl tarp atskirų normų esančių sisteminių ryšių galima dalinti į teisės institutus, o pastaruosius jungti į dar stambesnius darinius - teisės šakas. Glaudžiais tarpusavio ryšiais susijusių visuomeninių santykių santykinai atskiros sistemos

¹ Lastauskienė G. Vertybiškai neutrali teisės samprata. Jos ženklai Lietuvos teisinėje mintyje ir praktikoje // Teisės Problemos 2006/1 (51), Vilnius. 2006. P. 6.

sudaro savarankiškus teisinio reguliavimo dalykus, kurie yra vienas iš teisės šakos apibūdinimo ir atribojimo nuo kitų teisės normų sistemų kriterijų².

Teisės teorijoje yra paplitę tokie teisės šakos apibrėžimai: „Teisės šaka - tai viduje teisės sistemos atsiskyrusi giminingų teisės normų, reguliuojančių tam tikrą artimų visuomeninių santykių sritį, visuma. Giminingi vienos ar kitos srities visuomeniniai santykiai suponuoja atitinkamą teisės šaką (civilinės, baudžiamosios ir kt.)" arba - „tai plačiausios apimties teisės normų grupė, apimanti teisės institutus, teisės pošakius ir reguliuojanti vienos rūšies visuomeninius santykius jai būdingu metodu“³. Iš esmės kaip aksioma priimami teiginiai, kad „visos teisės šakos tarpusavyje susijusios“, kad „socialiniai ir ekonominiai pokyčiai lemia naujos teisės šakos susidarymą“, kad „...pamažu kaupiasi vienos rūšies norminė medžiaga, ji yra nuolatos peržiūrima, sisteminama. Pasiiekus tam tikrą kritinę masę, galima kalbėti apie naujos teisės šakos susiformavimą (pavyzdžiui, **mokesčių teisę (išryškinta magistro darbo autoriaus)**, muitų teisę, bankų teisę ir pan.)“⁴. Arba - „Teisės šakos kyla iš teisinio reguliavimo diferenciacijos ir integracijos. Sudėtingėjant socialiniams santykiams, atitinkamai sudėtingėja ir jų teisinis reguliavimas, daugėja tam tikro teisės instituto normų. Todėl to instituto viduje vyksta nauja teisės normų diferenciacija ir integracija - atsiranda naujų teisės institutų arba, plečiantis apimčiai, esami teisės institutai virsta nauju, bendresniu teisinės integracijos dariniu - teisės pošakiu ar net atskira, savarankiška teisės šaka, kuri reguliuoja ne tik naują socialinių santykių sritį, bet ir nauju, tik jai būdingu metodu. Šitaip pastaruoju metu formavosi ekologinės teisės šaka.“⁵

Temos aktualumas. Terminu „mokesčių teisė“ vartojimas modernioje teisės dogmatikoje yra visuotinai pripažintas: mokestiniai teisiniai santykiai atsiranda, keičiasi ir pasibaigia pagal mokesčių teisės normų reikalavimus, juose yra realizuojamos mokesčių teisės normos, kartu ir valstybės mokesčių politika. Mokestiniai teisiniai santykiai - mokesčių teisės normų sureguliuoti visuomeniniai santykiai, kylantys nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei valstybės piniginius fondus⁶. Apmokestinimo teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje šiandien tebelieka viena aktualiausių teisinio reguliavimo sričių. Mokesčiais Lietuvoje, kaip ir kitose valstybėse, yra surenkama absoliuti dauguma valstybės (savivaldybių) biudžeto. Tačiau ar tikrai yra pakankamai ištyrinėta, ką šiuo terminu teisės mokslininkai ir praktikai linkę išreikšti – administracinės teisės institutą, pošakį? O gal jau laikas kalbėti apie savarankišką teisės šaką? Atsakymų į šiuos ir panašius klausimus bus

² Galginaitis J., Stankevičius R. Draudimo teisė // Vilnius: Teisės institutas, 2005. P. 49..

³ Plg. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius, 2000, p. 146; Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius, 2000, p. 262.

⁴ Žr. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius, 2000, p. 146.

⁵ Žr. Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius, 2000, p. 262.

⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 32..

ieškoma šiame magistro darbe iš bendrosios teisės teorijos perspektyvos, tiriant, testuojant visuomeninius santykius mokesčių srityje reguliuojančią teisės normų visumą pagrindinėmis bendrosios teisės teorijos kategorijomis (teisės norma, teisės samprata, teisės struktūra, teisės šaltiniai, teisinio reguliavimo dalykas, metodas ir kt.)⁷.

Temos aktualumas. Apmokestinimo teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje šiandien tebelieka viena aktualiausių teisinio reguliavimo sričių. Mokesčiais Lietuvoje, kaip ir kitose valstybėse, yra surenkama absoliuti dauguma valstybės (savivaldybių) biudžeto.

Mokesčių teisės sampratos problematikos suvokimas gali atnešti nemažai naudos tiek teorinėje, tiek praktinėje veikloje, nes nuo to, kaip teisę supranta mokesčių administratorius ir/arba mokesčių mokėtojas, priklauso galimo mokesčio ginčo sprendimo konkretus rezultatas. Darbe taip pat aptariamos pagrindinės mokesčių teisės sampratos, mokesčių teisės funkcionavimas (veikimas). Analizuojant atitinkamus norminius teisės aktus, detalizuojamas teisinis reguliavimas ir teisės taikymas.

Darbo tikslai ir uždaviniai. Magistrinio darbo tikslas yra bendrosios teisės teorijos kategorijomis aprašyti ir išanalizuoti teisės normų, reguliuojančių su mokesčiais susijusius visuomeninius santykius, visumą. Siekiant šio tikslo, keliami uždaviniai:

1. Nagrinėti bendrosios teisės teorijos aspektu mokesčių teisės problematikos klausimus.
2. Aptarti pagrindines mokesčių teisės sampratas.
3. Atskleisti mokesčių teisės sampratų įtaką norminių teisės aktų taikymui. Ištirti galimas nevienareikšmiškas situacijas, kurios neretai kyla dėl netobulos įstatymų leidybos, priklausomai nuo mokesčių teisės sampratos suvokimo.

Darbo objektas. Magistriniame darbe bus nagrinėjamos pagrindinės bendrosios teisės teorijos kategorijos ir teisės normos, reguliuojančios visuomeninius santykius mokesčių srityje. Taip pat yra analizuojami norminiai teisės aktai – Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ir kiti pagrindiniai mokesčių įstatymai. Taip pat nagrinėjama, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika.

Darbo metodai. Darbe naudojami lingvistinis, sisteminis, istorinis, precedentinis, aprašomasis, priežastinis, loginis, lyginamasis, įstatymų leidėjo ketinimų bei kiti metodai. Lingvistinis metodas pasitelkiamas nagrinėjant praktiškai visus darbe naudojamus šaltinius, pirmiausia, bendrosios teisės teorijos mokslo veikalus ir norminius teisės aktus (analizuojant Lietuvos Respublikos Konstitucijos, mokesčių administravimo įstatymo normas, pirmiausia

⁷ Daugiau apie šios rūšies teisinį reguliavimą žr. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

įvertinama normos lingvistinė išraiška). Sisteminis tyrimo metodas pasitelkiamas nagrinėjant tiek norminius teisės aktus, tiek teismų praktiką: analizuojami sisteminiai norminių teisės aktų ryšiai, teismų precedentų išaiškinimai, jų tarpusavio ryšiai, bei jų santykis su atskirais mokslininkų darbais. Istorinis metodas pasitelkiamas nagrinėjant teisės sampratų ištakas. Precedentinis metodas naudojamas analizuojant Lietuvos ir užsienio teismų praktiką. Priežastinis ir loginis metodai yra taikomi tiek nagrinėjant teisės sampratas, tiek jų tarpusavio ryšius, tiek teisės sampratų įtaką teisės norminiams aktams bei teismų precedentams. Lyginamasis metodas naudojamas analizuojant teisės sampratų, norminių teisės aktų, teismų praktikos panašumus ir skirtumus. Įstatymų leidėjo ketinimo metodas yra naudojamas nagrinėjant norminius teisės aktus. Darbe naudojami ir kiti teisės aiškinimo metodai.

Darbo originalumas. Darbų mokesčių teisės problematikai nagrinėti yra pakankamai nemažai, tačiau nėra darbų, kuriuose mokesčių teisė būtų tiriama bendrosios teisės teorijos aspektu, - magistrinio darbo autoriui nepavyko rasti panašių darbų, išskyrus jau šiame darbe nurodytą prieš pora metų išleistą J. Galginaičio ir R. Stankevičiaus knygą „Draudimo teisė“, kurios vienas skyrius yra skirtas teisės normų, reguliuojančių visuomeninius santykius draudimo srityje, analizei bendrosios teisės teorijos kategorijų kontekste. Taigi, magistriniame darbe nagrinėjama pakankamai mažai teisės teorijoje paliesta tema, kas sąlygoja jos originalumą ir naujumą.

Svarbiausi šaltiniai. Magistriniame darbe yra naudojama trijų tipų šaltiniai – bendrosios teisės teorijos ir mokesčių teisės mokslo veikalai, norminiai teisės aktai ir praktinė medžiaga. Svarbiausi užsienio specialiosios literatūros atstovai, kurių tyrimų rezultatai yra panaudojami šiame magistro darbe, - Alexy R., Berman H.J., Cairns W., Cotterrell R., Dunleavy P., Dworkin R., Herbert H., Glendon M.A., Gordon M.W., Hayek F.A., Kelsen H., Zweigert K., Kottz H. Daug dėmesio skirta lietuvių teisės mokslininkų – J. Galginaičio, G. Lastauskienės, M. Maksimaičio, A. Marcijono, V. Mikelėno, R. Stankevičiaus, B. Sudavičiaus, A. Vaišvilos, S. Vansevičiaus – darbams. Vienas svarbiausių norminių teisės aktų – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Taip pat nagrinėjamos Lietuvos Respublikos Konstitucinio ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo bylos, kitų teismų praktika.

1. MOKESČIU TEISĖS SAMPRATA

1.1. Bendrosios teorinės teisės sampratos prielaidos

1.1.1. Teisės sampratų įvairovė

Visa žmonijos raidos istorija rodo, kad negali būti visuomenės be tam tikrų taisyklių (socialinių normų), reguliuojančių jos narių tarpusavio santykius. Jau pirmykštėje bendruomeninėje santvarkoje buvo daug įvairių papročių, tradicijų, draudimų ir kitokių moralinio pobūdžio normų bei taisyklių, kurių nemaža dalis vėliau, besiformuojant valstybėms, tapo teisės normomis. Todėl dar Senovės Romoje visiškai pagrįstai buvo teigiama: *Ubi societas ibi jus*, t. y. „Kur visuomenė, ten ir teisė“. Žmogus turi stiprų prigimtinių polinkį būti visuomenės dalimi ir dažniausiai suprantamas bei nagrinėjamas kaip visuomenės dalis. Žmogus be visuomenės negali gyventi, kadangi būdamas atsiskyręs jis netenka savo prasmės⁸.

Tvarka šiuolaikinėje visuomenėje, jos narių susiklausymas ir drausmė palaikoma, reguliuojama ir užtikrinama daugybės įvairaus pobūdžio elgesio taisyklių: teisės ir moralės normų, visuomeninių susivienijimų taisyklių, papročių, tradicijų ir kt. Be šių priemonių, kurios reguliuoja santykius visuomenėje, nebūtų galima užtikrinti materialinių vertybių gamybos ir paskirstymo, patenkinti materialinių ir kultūrinių žmonių poreikių, apsaugoti kitų jų teisių ir teisėtų interesų. Ir apskritai jei nebūtų žmonių tarpusavio santykius reguliuojančių normų, visuomenėje neišvengiamai įsivyrautų anarchija, netvarka, chaosas.

Minėtų socialinių normų reikšmė reguliuojant visuomeninius santykius labai nevienoda. Ypač svarbų vaidmenį reguliuojant visuomeninius santykius atlieka teisės normos (t.y. privalomo elgesio taisyklės). Jos šiais laikais reguliuoja visus svarbiausius visuomeninius santykius. Teisiškai sureguliuoti visuomeniniai santykiai tampa stabilesni, o pačioje visuomenėje įsivyruoja didesnė tvarka ir drausmė. Teisė neatsiejama ir nuo žmonių, jų grupių, kurių elgesį ji reguliuoja, interesų: vienus interesus ji atitinka, juos įtvirtina, gina, kitų – neatitinka, net kartkartėmis siekia juos paminti ar įveikti⁹.

Sąvoka „teisė“ vartojama įvairiomis prasmėmis („asmeninė teisė“, „moralinė teisė“ ir kt.). Teisine prasme sąvoka „teisė“ vartojama kaip asmens elgesio socialinio įvertinimo (teisėto ar neteisėto) matas (kriterijus). Remiantis teisės normomis, nustatoma, kurie asmens poelgiai yra leistini (taigi ir teisėti), kurie - draudžiami (neteisėti) ir kokie galimi neleistino

⁸ Leonas P. Teisės enciklopedija. // Vilnius, Pozicija, 1995. P. 105.

⁹ Kūris E. Įvadas // Kelsen H. Grynoji teisės teorija. // Vilnius. Eugrimas, 2002. P. 23.

elgesio (teisės pažeidimo) padariniai (sankcijos). Teisė paprastai apibrėžiama kaip valstybės nustatytų ar sankcionuotų ir jos saugomų privalomų elgesio taisyklių (normų) visuma.

Visi bandymai pateikti universalų teisės apibrėžimą paprastai baigiasi panašiai – nesėkmingai. Lietuvos teisės mokyklai atstovaujantys mokslininkai pateikia tokio pobūdžio teisės definicijas – S. Vansevičius teigia, „kad teisės apibrėžimas galėtų būti toks: teisė yra tautos sukurtų, įstatymuose ir kituose valstybės pripažintuose šaltiniuose išreikštų visuotinai privalomų teisėto leistino ir draudžiančio elgesio (normų) sistema“¹⁰. A. Vaišvila apibrėžia teisę kaip socialinį interesą, paverstą visuotinai privalomo elgesio taisykle, skirta žmonių elgesio norminimui, skirtingų interesų derinimui¹¹. Vien jau šių dviejų bandymų apibrėžti teisę pavyzdžių pakanka, kad galėtume išvelgti teisės turinio daugiaspektiškumą. Nesigilindami į teisės apibrėžimo problematiką (tai tik nereikalingai išplėstų šio tyrimo apimtį), pasitenkinkime nuoroda į kitų autorių darbus¹² ir pereikime prie teisės požymių analizės, siekdami išsiaiškinti, kuo teisės norma išsiskiria iš kitų žmogaus elgesį reguliuojančių bendro pobūdžio taisyklių.

1.1.2. Teisės požymiai

Nuo moralės ir kitų visuomeninius santykius reguliuojančių priemonių teisė skiriasi jos normų ištakomis (priėmimo tvarka), veiksmingumu bei reikšmingumu reguliuojant santykius ir kai kuriais kitais požymiais. Teisę sudaro ne bet kokios visuomeninius santykius reguliuojančios taisyklės, o tik tos, kurias sukuria (nustato) arba sankcionuoja (patvirtina) pati valstybė per jos įgalintas institucijas ar pareigūnus. Taigi, teisės normos kuriamos dviem būdais: valstybei tiesiogiai nustatant ir valstybei sankcionuojant (tvirtinant) tam tikras kitų sukurtas elgesio taisykles.

Daugumą teisės normų tiesiogiai nustato (sukuria) pati valstybė per savo valdžios ar valdymo organus. Siekdama, kad privalomo elgesio taisyklės būtų žinomos ir kad jų būtų laikomasi, valstybė jas įformina (įtvirtina) tam tikrame teisės akte ir paskelbia visuomenei. Pagrindiniai dokumentai, kuriuose įtvirtinamos svarbiausios teisės normos, vadinami įstatymais. Privalomo elgesio taisykles (teisės normas) valstybė įformina ne tik įstatymuose, bet ir kituose teisės aktuose (dekretuose, nutarimuose, sprendimuose, potvarkiuose, įsakymuose, instrukcijose ir t.t.).

Taisyklių sankcionavimas (tvirtinimas), kaip teisės kūrimo būdas, taikomas rečiau. Valstybė dažniausiai tvirtina (sankcionuoja) įmonių ir visuomeninių organizacijų įstatus,

¹⁰ Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 101.

¹¹ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 57.

¹² Žr., pvz., Bakševičienė R. Teisė - kas tai? Kelios teisės sampratos // Teisė. 1996. Nr.30. P.15-28; Šimašius R. Teisinis pliuralizmas // Filosofija ir sociologija. – Nr. 1. – 2002. – P. 52 – 56.

statutus ar kitokio pavadinimo jų sukurtus aktus ir taip suteikia jiems teisinę galią. Pavyzdžiui, bet kurios įmonės ar visuomeninės organizacijos įstatai tampa juridiniu norminiu aktu, o juose įtvirtintos taisyklės tampa privalomos (t. y. jos tampa teisės normomis) tik po to, kai juos nustatyta tvarka įregistruoja kompetentinga valstybės institucija.

Galima daryti išvadą, jog svarbus teisės požymis – tai, kad teisė yra privalomo elgesio taisyklių visuma (sistema). Jų laikytis būtina. Tai nustato valstybė. Fizinį ir juridinių asmenų veiksmus, kurie neatitinka teisės normose nustatytų reikalavimų, valstybė traktuoja kaip teisės pažeidimus arba nusikaltimus ir kaltiems asmenims numato atitinkamas bausmes (sankcijas). Nustatytų arba sankcionuotų elgesio taisyklių laikymąsi valstybė saugo ir užtikrina įvairiomis poveikio priemonėmis, kai reikia - ir prievarta. Teisės pažeidėjams taikydama nepalankias poveikio priemones, valstybė skatina juos elgtis taip, kaip to reikalauja teisės normos, įstatymai. Tuo teisės normos skiriasi nuo moralės ir kitų visuomenėje veikiančių socialinių normų bei taisyklių, kurių laikymosi savo poveikio priemonėmis valstybė neužtikrina.

Teisės normos yra specifinės, nes jose dažniausiai nustatyti bendro pobūdžio paliepimai, t. y. jos yra privalomos arba visiems gyventojams, arba tam tikrai jų kategorijai (pvz., pareigūnams, kariškiams ar kt.). Valstybė priima ir individualaus pobūdžio teisės aktus, kurie susiję su konkrečiais asmenimis (pvz., teisiškai įforminamas tam tikro asmens apdovanojimas ordinu ar medaliu arba paskyrimas užimti tam tikras pareigas). Tokiais individualiais valstybės aktais nesukuriamos bendro pobūdžio taisyklės, todėl jie nepriskiriami prie norminių aktų, o yra tik teisės normų taikymo aktai.

Taigi, galiojanti teisė - tai ne pavienės, o tarpusavyje suderintos ir tam tikru būdu sugrupuotos veikiančios elgesio taisyklės. Dėl to jas gerokai lengviau taikyti praktikoje. Tuo teisės normos skiriasi nuo moralės ir kitų visuomenėje galiojančių nuostatų, kurios iš esmės veikia kaip atskiros, tarpusavyje nesuderintos ir nesusijusios su kokia nors sistema, taisyklės.

1.1.3. Teisės normos samprata ir požymiai

Socialinė teisės paskirtis - bendrojo ir individualaus pobūdžio normomis reguliuoti visuomeninius santykius. Bet kuriame įstatyme ar poįstatyminiame teisės akte (teisės šaltinyje) yra suformuluotos ir įtvirtintos teisės normos.

Norma lotyniškai reiškia riba, saikas, valdantis pradas, taisyklė, pavyzdys. Elgesio norma - tai žmonių tarpusavio santykių standartas, schema, matrica, leidžiamo elgesio riba, aprėpianti leidimą ir draudimą¹³. Teisės normas sukuria ir taiko teisinė valdžia ir kurių laikosi

¹³ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 204.

teisės subjektai¹⁴. Teisės norma - tai bendroji elgesio taisyklė, kuri yra nustatyta arba sankcionuota valstybės ir yra saugoma nuo pažeidimų valstybės prievartos priemonėmis. Norma - tai taisyklė, orientuota į ateitį. Norma yra adresuota ne pavieniam asmeniui, o visai asmenų grupei. Normos galiojimas nesibaigia jos įvykdymu, nes ji skirta neribotam skaičiui atvejų. Pritaikyta visuomeniniams santykiams ir pasibaigus žmonių elgesiui, ji toliau galioja. Nuo kitų socialinių normų teisės normos skiriasi nenutraukiamu ryšiu su valstybe, nustatančia arba sankcionuojančia teisės normas ir saugančia jas nuo pažeidimų¹⁵.

Teisės norma yra skirta reguliuoti ne konkretų vienintelį santykį, o santykių rūšį ir tuo teisės norma skiriasi nuo teisės taikymo aktų. Sprendimas byloje yra normos pritaikymas individualiam atvejui ir santykiui, todėl visada yra konkretus asmuo, jo teisių ir pareigų turinys. Teisės norma, kaip ir pati teisė, reguliuoja žmonių elgesį esant santykiams, kurių dalyvių ryšiai yra tarpusavio teisės ir pareigos (teisės - valstybinis tam tikro elgesio užtikrinimas; pareigos – tam tikro elgesio būtinumas, jo nesilaikymas yra pažeidimas ir tada laikomos prievartos priemonės). Toks visuomeninių santykių reguliavimo būdas ir žmonių elgesio reguliavimas yra specifinis teisės įgyvendinimo bruožas.

Teisės normai valstybė suteikia privalomąjį pobūdį. Teisinių santykių dalyviams atsiranda konkrečių teisių ir pareigų, sudarančių teisinį santykį. Teisės normos yra nustatomos arba sankcionuojamos kompetentingos valstybės institucijos. Normoje išreiškiama valstybės valia, kaip turi būti reguliuojami vienos ar kitos rūšies visuomeniniai santykiai. Valstybės valia adresuota visuomeninių santykių dalyviams ir šie privalo derinti savo elgesį su normoje nustatyta pareiga ar draudimu. Norma išleidžiama galimoms gyvenimo situacijoms, kai galima pasirinkti elgesio variantus, todėl visuomeninių santykių dalyviams, galintiems pasielgti įvairiai, nurodomas reikalaujamas privalomas variantas.

Specifinis teisės normos bruožas yra valstybės apsauga. Pareigos nevykdymas ar draudimo pažeidimas sukelia valstybės prievartos priemonės taikymą. Šiuo požymiu teisės norma skiriasi nuo moralės, visuomeninių organizacijų ir kitų socialinių normų bei nuo kai kurių valstybės institucijų aktuose esančių kreipimųsi ar kvietimų. Valstybės prievartos priemonės, taikomos normų pažeidimo atvejais, yra įvairios. Jomis siekiama atkurti pažeistą teisę arba priversti atlikti neatliktą pareigą ir nubausti pažeidėją. Kiekviena teisės norma nustato elgesio taisyklę, neatsiejamai susijusią su jos įgyvendinimo sąlygomis ir prievartos priemonėmis, kad būtų laikomasi jos reikalavimų. Šie reikalavimai (elementai, atributai) sudaro normos struktūrą. Konkretinant šiuos reikalavimus tam tikromis normoms, galima

¹⁴ Kelsen H. Grynoji teisės teorija // Vilnius: Eugrimas, 2002. P 92.

¹⁵ Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija // Vilnius: Justitia 2000. P.135.

nustatyti: kas ir kokiomis sąlygomis turi laikytis normos, būtent ką reikia daryti siekiant ją įgyvendinti, kokiomis priemonėmis valstybė saugo ją nuo pažeidimų.

Normos struktūroje skiriama: hipotezė (nustatomi asmenys, kuriems adresuota norma, ir aplinkybės, kuriomis ji įgyvendinama), dispozicija (pati elgesio taisyklė, nustatanti teisinio santykio šalių teises ir pareigas), sankcija (valstybės prievartos priemonės už dispozicijos pažeidimą). Teisės normos struktūra yra neatsiejamas elgesio taisyklės ryšys su jos taikymo sąlygomis ir ribomis bei apsaugos būdais.

Teisės normų struktūra pagrįsta normų tarpusavio ryšiais ir sistema. Sistemiškumas yra esminė teisės savybė — teisės normos neatsiejamai tarpusavyje susijusios ir nustatytais aspektais pasireiškia kaip dispozicijos, turinčios savo hipotezes ir sankcijas, kitais atvejais reiškiasi kaip kitų normų hipotezių ir sankcijų elementai. Vienos normos sankcija tampa dispozicija, pažeidus saugomą normą ir taikant pažeidėjui prievartos priemonę; hipotezė taip pat atitinkamu aspektu tampa dispozicija, nurodančia, kokiomis aplinkybėmis reikia pripažinti teisinę reikšmę (eismo taisyklių laikymasis yra pareiga (dispozicija), o policijos bauda — sankcija už pareigos nevykdymą).

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad teisės normą iš kitų normų išskiria šie požymiai:

1. Visuotinai privalomas pobūdis. Jų privalo laikytis visuomeninių santykių dalyviai, neatsižvelgiant į jų subjektyvų požiūrį (kalbama apie privalomumą visiems subjektams, bet ne visoms situacijoms, o tik toms, kurios sudarė teisės reguliavimo dalyką).
2. Ryšys su valstybe. Teisės normos sankcionuojamos, nustatomos ar patvirtinamos bei saugomos nuo pažeidimų valstybės, kuri kontroliuoja, kaip realizuojamos teisės normos, o esant reikalui taiko prievartos priemones. Su normos nesilaikymo pasekmėmis susijęs teisės normos ypatumas – teisės normos pažeidėjas būtinai patiria valstybės prievartą (vieną iš visuomeninio poveikio, būdingo visoms socialinėms normoms, priemonių rūšių). Valstybės prievarta remiasi valstybės galia ir kyla iš visuomenės, o vykdoma valstybės vardu. Tuo tarpu prievarta, ginanti kitas socialines normas, gali atsirasti iš tam tikrų visuomenės grupių.
3. Formalus apibrėžtumas. Teisės norma visada yra formaliai apibrėžta elgesio taisyklė. Teisės norma tiksliai apibrėžiama ir formuluojama ir ji visada yra rašytinė.
4. Normiškumas. Teisės norma įtvirtina, nustato konkretaus visuomeninio santykio dalyviams elgesio taisyklės, t.y. teises ir pareigas.

5. Sistemiškumas, sistemingumas. Kiekviena teisės norma yra teisės sistemos dalis.

Teisės norma turi tam tikrą vidinę struktūrą. Tai – tam tikrų elementų sistema. Teisės normos sistema yra teisės normos struktūra.

Pačią teisės normą galima apibrėžti kaip visiems privalomą, formaliai apibrėžtą visuotinio socialinio elgesio taisyklę, nustatytą ar sankcionuotą valstybės, kuri suteikia ir įtvirtina visuomeninių santykių dalyviams apibrėžtas subjektines teises ir teises pareigas ir saugoma valstybės.

1.1.4. Teisės normų rūšys

Pagal hipotezių ir dispozicijų turinio ypatybes teisės normos klasifikuojamos atsižvelgiant į jų galiojimo apimtį. Šakinė teisės normų klasifikacija pagal teisinio turinio dalyką, t. y. pagal normos reguliuojamų santykių rūšis, yra pati svarbiausia. Ši klasifikacija yra teisės sistemos, jos padalijimo į šakas ir institutus pagrindas. Praktiškai ši klasifikacija palengvina parinkti normą, kurią reikia taikyti esamiems santykiams ir esamam atvejui sureguliuoti, o tobulinant įstatymus, sudaro prielaidas kodifikuoti.

Teisės normos nuo senovės Romos laikų, minėjome, skirstomos į privatinės ir viešosios teisės normas. Vienos normos gina pavienių asmenų ir jų junginių interesus (pilietinės visuomenės sritis), o kitos reguliuoja valstybės, jos institucijų, pareigūnų veiklą (valdžios santykių, valdymo, teisingumo sritis). Privatinės yra civilinės, šeimos, darbo teisės normos. Viešosios teisės yra konstitucinės, administracinės, finansų, baudžiamosios ir kitos teisės normos. Svarbią reikšmę turi teisės normų klasifikavimas pagal jų poveikio asmenims būdus (suteikia teises, skiria pareigas, nustato draudimus). Pagal teisinių santykių turinį, kurio modelis yra dispozicija, šios normos skirstomos į įgaliojamąsias ir įpareigojamąsias. Socialinė įgaliojamųjų normų prasmė - suteikti piliečiams ir kitiems teisės subjektams tam tikro elgesio galimybę, garantuotą atitinkamomis kitų asmenų pareigomis. Tokios yra, pavyzdžiui, teisė į darbą, darbo užmokestį, poilsį, švietimą, turtinės teisės ir kitos. Įpareigojamųjų normų tikslas - nustatyti privalomą reikalaujamą elgesį. Tokios yra civilinės, darbo, šeimos, administracinės ir kitos pareigas nustatančios normos.

Išskirtinės teisės sistemoje yra draudžiamosios, t. y. nustatančios teisės pažeidimų sudėtį ir sankcijas, normos. Draudžiamosiomis normomis saugoma teisėtvara, įspėjama ir užkertama visuomenei pavojinga ar žalinga veikla. Jos nustato veiksmus ir aplinkybes, kuriuos teisė siekia ne reguliuoti, o tik numatyti ir užkardyti. Kai kurie draudimai skiriami tiksliai apibrėžtam aplinkybių ratui (pvz., vairuotojams gerti alkoholį vairuojant automobilį). Dauguma draudimų (žudyti, vogti, prievartauti, šmeižti) adresuoti visiems ir kiekvienam bet kurioje situacijoje. Skirtingai nuo įpareigojamųjų ir įgaliojamųjų normų, draudimai yra

besąlyginiai, nes teisė nustato ne jų įgyvendinimo sąlygas, o tik retas išimtis, kai leidžiama pažeisti teisinį draudimą (būtinoji gintis). Draudimai yra skirti ne kiekvienam, o tiems asmenims, kurie linkę vykdyti neteisėtą veiką ir susilaiko tik bijodami sankcijos. Dauguma baudžiamojo ir administracinės teisės pažeidimų kodeksų ir kitų norminių aktų draudimų išreikšti ne kaip paliepimai, o kaip nurodymai bausti už neteisėtą veiklą.

Teisės normų skirstymas į įgaliojamasias, įpareigojamasias ir draudžiamąsias lemia ir jų formulavimą norminiuose teisės aktuose. Nors bet kuri norma yra išankstinio įpareigojamojo pobūdžio, bet daugelio normų turinyje nustatyta tik teisė arba pareiga, arba draudimas.

Normos taip pat skirstomos į apibrėžtas ir santykiškai apibrėžtas. Toks skirstymas rodo jų adresatų elgesio teisinio reglamentavimo laipsnį ir rūšį, jų savarankiškumą įgyvendinant normas. Įvairus apibrėžtumo laipsnis gali būti būdingas hipotezėms, jeigu nustatant teisės normų įgyvendinimo sąlygas numatyta galimybė parinkti juridinius faktus, ir dispozicijoms, jeigu nurodyti alternatyvūs elgesio variantai. Su tuo yra susijęs teisės normų skirstymas į imperatyvias ir dispozityvias, apibūdinančias hipotezės ir dispozicijos ryšį. Jeigu tarp aplinkybių, lemiančių teisės normų įgyvendinimą, nurodytas teisinio santykio dalyvių sprendimas dispozicijos pagrindu (būti ar ne šiam santykiui) arba jiems suteikta teisė nustatyti, sukonkretinti būsimas teises ir pareigas (koks bus būsimas teisinio santykio turinys), tokios normos priklausys prie dispozityvių. Jeigu ir teisinio santykio atsiradimo pagrindas, ir jo turinys tvirtai ir detalai nustatyti norminiame akte, tai normos priklauso prie imperatyvių. Esmės atžvilgiu visos dispozityvios normos yra įgaliojamosios, nes teisių turėtojas gali jomis pasinaudoti arba nepasinaudoti, tačiau jose yra apskaičiuotas apibrėžtumo laipsnis, teisės atsiradimo ir taikymo sąlygos, teisės ribos, jų pasiekimo tvarka.

Teisės normų skirstymas į imperatyvias ir dispozityvias rodo įvairių visuomeninių santykių reglamentavimo smulkmeniškumo laipsnį, teisę taikančioms įstaigoms laisvos nuožiūros leidimą arba neleidimą ir atsirandančių teisinių santykių dalyviams – leidimą arba neleidimą pasirinkti elgesio variantus. Nemažai santykių ir jų dalyvių elgesį nustato imperatyvių ir dispozityvių normų kompleksas. Įvairias jų susiejimo formas ir būdus lemia būtinybė tiksliai suderinti daugybės visuomeninių santykių įvairių aspektų teisinį reglamentavimą (ypač teisių, susijusių su materialijų gėrybių disponavimu, valstybės prievartos taikymu, visuomeninių santykių dalyvių laisve, savarankiškumu ir aktyvumu).

Teisės normų imperatyvumo išraiškos forma yra kategoriškai paliepimai, apibrėžtumas (terminai, apimtys, periodiškumas, procentai ir pan.) ir kokybiškumas (turto rūšių įvardijimas, veikslių aprašymas, jų atlikimo tvarka ir pan.), teisės normos taikymo sąlygos ir įgyvendinimo būdai, nenurodytų veikslių draudimas. Teisės normų dispozityvumas

pasireiškia galimybė elgtis kitaip, nei nustatyta normoje, užsibrėžti norimą pasiekti tikslą ir panašiai.

Savotiškai išsiskiria blanketinės normos, paprastai esančios imperatyvios, bet jų dispozicijoje yra kintamas elementas - taisyklės, esančios periodiškai atnaujinamuose aktuose (eismo taisyklės, techninės normos, natūralaus sumažėjimo normos ir pan.). Taikant blanketinės normas, reikia atsižvelgti į aktų, kur į blanketinių normų dispoziciją įtrauktos atitinkamos taisyklės, išleidimo laiką. Kai kurių blanketinių normų negalima taikyti be moralės kriterijų, pavyzdžiui, atsakomybės už įžeidimą. Hipotezėje nustatomos normos galiojimo ir taikymo ribos (apimtis), o dispozicijoje - reguliuojamojo poveikio žmonių elgesiui ir visuomeniniams santykiams būdas, tuo tarpu sankcijoje yra normos apsaugos nuo pažeidimų būdas. Sankcija yra norminis valstybės prievartos priemonių, taikomų teisės pažeidimų atveju, kompleksas ir kartu pateikia teisinį tų pažeidimų vertinimą.

Pagal teisėtvarkos apsaugos būdą sankcijos skirstomos į dvi pagrindines rūšis: teisės atkūrimo (prievartinis pareigų atlikimas, teisių atkūrimas) ir baudžiamąsias (numatančias pažeidėjų teisių ribojimą, specialių pareigų skyrimą, oficialų pasmerkimą).

Teisės atkūrimo sankcijomis saugomos teisės normos, kurių pažeidimo padarinius galima pašalinti ar sumažinti valstybės prievartos priemonėmis. Šios sankcijos absoliučios arba jų dydis nustatytas iš anksto žinomomis ribomis. Jos taikomos, iki bus atkurtos pažeistos teisės, atliktos neatliktos pareigos, likviduota neteisėta padėtis (neteisėto įsakymo atleisti iš darbo panaikinimas, tarnautojo gražinimas į darbą, priverstinės pravaikštos apmokėjimas, neįvykdyto sprendimo įvykdymas).

Baudžiamosios sankcijos taikomos už nusikaltimus. Jos yra santykiškai apibrėžtos ir nustato arba prievartos priemonių alternatyvą (pataisos darbai arba bauda), arba jų ribą (kalėti iki dvejų metų arba nuo dvejų iki penkerių metų), arba galimybę taikyti pagrindinę ir papildomą bausmes. Santykinį šių sankcijų apibrėžtumą lemia būtinumas taikant teisės pažeidėjui konkrečią bausmę atsižvelgti į kaltės formą, pažeidimo padarinius, asmens savybes ir panašiai. Be to, galioja taisyklė, kad griežtesnė bausmė apima lengvesnę, nėra aritmetinės bausmių sudėties.

Dauguma teisės normų, numatančių sankcijas, taikomos ypatinga proceso forma, užtikrinančia tiesos nustatymą byloje, nuosprendžio teisėtumą ir pagrįstumą. Proceso forma taikoma įgyvendinant ir daugelį kitų normų. Atsižvelgiant į tai yra skiriamos materialiosios teisės normos (šitaip vadinamos normos, nustatančios teisių, pareigų ir draudimų turinį, skirtos tiesiogiai reguliuoti visuomeninius santykius) ir proceso normos (nustatančios materialųjų normų apsaugos ir įgyvendinimo procedūrą). Proceso normos įtvirtina

materialiosios teisės normose nustatytų teisių įforminimo ir gynybos tvarką, taip pat valstybės institucijų ir pareigūnų veikimo taikant teisės normas tvarką.

Materialiosios teisės normos reguliuoja socialinius, politinius, turtinius santykius. Jos nustato pagrindines asmens teises ir pareigas, reguliuoja jo turtinius santykius su kitais žmonėmis, įvairiais visuomeniniais junginiais ir valdžios bei valdymo institucijomis. Materialiosios normos taip pat nustato valstybės institucijų struktūrą, kompetenciją ir santykius. Materialiosios normos sudaro visuomenės ir valstybės teisinį pagrindą. Proceso normos nustato materialųjų normų apsaugos, jų gynybos ir pažeistų teisių atkūrimo būdus, užtikrina visuomenėje ir valstybėje teisėtumo režimą.

1.2. Mokesčių teisės normos samprata ir požymiai

Mokesčių teisės norma - tai valstybės nustatyta ir saugoma griežtai apibrėžta ir privaloma elgesio taisyklė, įtvirtinanti mokestinių santykių dalyvių teises ir pareigas, kurias tinkamai vykdant atsiranda garantija, jog valstybė gaus būtinas pajamas¹⁶.

Mokesčių teisės normos reguliuoja specifinius visuomeninius santykius, kurie susiklosto nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės biudžetą bei pinigų fondus, todėl mokesčių teisės normoms yra būdingas imperatyvus pobūdis. Mokesčių teisės normose labai griežtai apibrėžtos mokestinių teisinių santykių dalyvių teisės ir pareigos, jų elgesio leistinos ir draudžiamos ribos, kurių privaloma griežtai laikytis. Pažeidus mokesčių teisės normose įtvirtintus reikalavimus, kaltiems subjektams yra taikomos mokesčių įstatymuose numatytos finansinės sankcijos (baudos, delspinigiai), taip pat jie gali būti traukiami administracinėn ar baudžiamojon atsakomybėn.

Struktūriškai mokestinių santykių teisinio reguliavimo mechanizmas susideda iš mokesčių teisės normų ir jų pagrindu atsirandančių ir egzistuojančių mokestinių teisinių santykių.

Bendras visų mokesčių teisės normų tikslas - surinkti valstybei funkcionuoti reikalingas pajamas. Tuo tikslu mokesčių teisės normos: 1) įtvirtina valstybinę mokesčių sistemą; 2) apibrėžia valstybės ir savivaldybių mokestinę kompetenciją; 3) reglamentuoja apmokestinimo tvarką; 4) nustato mokesčių administravimo tvarką.

Kaip ir bet kuri teisės norma, mokesčių teisės norma - tai valstybės nustatyta ir saugoma mokestinių santykių dalyvių elgesio taisyklė. Mokesčių teisės normos, skirtingai nuo kitų teisės normų, reguliuoja visuomeninius santykius, susiklostančius nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus. Mokesčių teisės normų ypatumus

¹⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 30.

išreiškia šių normų turinys, jose įtvirtintų nuostatų pobūdis, už šių normų pažeidimą taikomų poveikio priemonių specifika, mokestinių santykių dalyvių teisių apsaugos būdų specifika.

Mokesčių teisės normos turinys - tai pati mokestinių santykių dalyvių elgesio taisyklė, kurios tinkamas realizavimas turi užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Toks normos turinio kryptingumas lemia mokesčių teisės normų imperatyvų pobūdį. Mokestinių santykių dalyviai privalo griežtai laikytis mokesčių teisės normos įtvirtintų elgesio nurodymų, kurie aiškiai apibrėžia leistinas jų elgesio ribas. Pažeidus mokesčių teisės normos reikalavimus, yra taikomos sankcijos, nustatytos pirmiausia mokesčių įstatymuose - ekonominės sankcijos (baudos ir delspinigiai).

1.3. Mokesčių teisės normų rūšys

Pagal atliekamas funkcijas mokesčių teisės normos skirstomos į specializuotas reguliacines ir apsaugines. Specializuotų mokesčių teisės normų paskirtis - įtvirtinti pagrindines mokesčių teisės kategorijas ir mokestinių santykių reguliavimo principus. Daugiausia mokesčių teisės normų yra reguliacinės, nustatančios mokestinių santykių dalyvių teises ir pareigas nustatant ir surenkant (mokant) mokesčius į biudžetą bei fondus. Apsauginės mokesčių teisės normos yra priimamos siekiant užtikrinti, kad mokesčiai laiku ir teisingai būtų sumokėti. Kita vertus, apsauginės mokesčių teisės normos turi užtikrinti ir mokesčio mokėtojų interesų apsaugą, todėl jos numato ir mokesčio administratoriaus atsakomybę, detalai reglamentuoja mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą¹⁷.

Pagal mokestinių santykių dalyviams daromo poveikio pobūdį yra skiriamos įpareigojančios, draudžiančios ir įgaliojančios mokesčių teisės normos. Daugiausia mokesčių teisės normų yra įpareigojančių - jos išakmiai reikalauja, kad mokestinių santykių dalyviai atliktų tam tikrus veiksmus. Įpareigojančių normų dominavimą sąlygoja mokestinių santykių teisinio reguliavimo metodas, kuriam būdingas privalomų vykdyti nurodymų davimas. Draudžiančios mokesčių teisės normos draudžia mokestinių santykių dalyviams atlikti tam tikrus veiksmus, t. y. įpareigoja juos susilaikyti nuo tų veiksmų. Įgaliojančios mokesčių teisės normos suteikia mokestinių santykių dalyviams galimybę neperžengiant įstatymo nustatytų ribų ir laikantis įstatymo nustatytų sąlygų savo nuožiūra atlikti tam tikrus veiksmus. Tačiau kaip ir kitos mokesčių teisės normos, įgaliojančios normos yra imperatyvios - pasirinkdamas veikimo būdą subjektas negali peržengti mokesčio įstatymo ribų.

Turinio specifikos požiūriu yra skiriamos materialios ir procesinės mokesčių teisės normos. Pirmosios įtvirtina valstybinę mokesčių sistemą, mokesčių paskirstymo tarp biudžetų ir fondų principus bei tvarką, mokestinių santykių dalyvių teises ir pareigas. Procesinės

¹⁷ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 31.

mokesčių teisės normos detaliai reglamentuoja mokesčių skaičiavimą, mokėjimą, išieškojimą, mokestinių santykių dalyvių teisių ir pareigų įgyvendinimo tvarką.

Pagal tikslus mokesčių teisės normos skirstytinos šitaip: 1) normos, nustatančios pagrindines mokesčių teisės kategorijas (apibrėžiančios mokesčių teisės sąvokas ir mokestinių santykių reguliavimo principus); 2) valstybinę mokesčių sistemą įtvirtinančios normos; 3) normos, nustatančios mokestinių santykių subjektinę sudėtį; 4) normos, reglamentuojančios mokesčių administravimą; 5) normos, reglamentuojančios apmokestinimo tvarką (apibūdinančios mokesčio mokėtojus, apmokestinimo objektus ir t.t.); 6) normos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus.

1.4. Mokesčių teisė – savarankiška teisės šaka?

Mokesčių teisė - tai finansų teisės normų, reguliuojančių visuomeninius santykius, atsirandančius nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei pinigų fondus. Mokesčių teisės normos turi paskirtį ne tik užtikrinti valstybės pajamų gavimą, bet ir apsaugoti ūkio subjektų bei gyventojų interesus¹⁸.

Labai svarbus teisės požymis – jos sistemiškumas. Šio darbo įvade jau buvo atkreiptas dėmesys į teisės normų sisteminius darinius, atsiradusius dar senovės Romos laikais bei į iš esmės kaip aksioma priimamus teiginius, kad „visos teisės šakos tarpusavyje susijusios“, „socialiniai ir ekonominiai pokyčiai lemia naujos teisės šakos susidarymą“; „Pamažu kaupiasi vienos rūšies norminė medžiaga, ji yra nuolatos peržiūrima, sisteminama. Pasiiekus tam tikra kritine mase, galima kalbėti apie naujos teisės šakos susiformavimą (pavyzdžiui, mokesčių teisę, muitų teisę, bankų teisę ir pan.)“¹⁹. Pažymėtina, kad teisės mokslininkai kur kas labiau sutaria dėl naujų teisės šakų susidarymo, kai kalbama apie viešosios teisės „valdas“ - čia išskiriamos ir ekologinė teisė, ir mokesčių teisė, ir bankų teisė, ir kosmoso naudojimosi teisė, ir kompiuterių teisė, ir įvairios kitos teisės šakos. Tačiau kur kas konservatyvesnių pozicijų laikosi civilinės teisės mokslo atstovai - biznio (arba verslo) teisės, ekonomikos (arba ūkinės) teisės jie nėra linkę laikyti savarankiškais teisės šakomis. Anot šių autorių, „minėtos sąvokos yra sąlyginės ir gali būti vartojamos tik tuomet, kai kalbama apie teisės disciplinas, kurias dėstant analizuojamos įvairių - tiek privatinės, tiek ir viešosios - teisės šakų normos.“

Kol kas nuošalyje palikdami šią diskusiją dėl teisės normų išskyrimo į savarankišką teisės šaką pagrįstumo, apsiribokime svarbia prielaida, nusakančia, kad kiekvienas teisės normų sisteminis darinys turi turėti santykiškai savarankišką teisinio

¹⁸ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 28.

¹⁹ Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 146.

reguliavimo dalyką, nes dėl teiginio, kad kiekviena teisės šaka turi santykiškai atribotą teisinio reguliavimo dalyką ir reguliavimo metodą, beveik nekyla ginčų. Atrodytų, šių dviejų kriterijų pritaikymas turėtų gana lengvai išspręsti teisės normų suskirstymo į šakas problemą. Deja, teisės teorija kol kas nepateikia bent kiek tikslesnių teisės šakos reguliavimo dalyką ir metodą identifikuojančių požymių (ką jau kalbėti apie kokią nors kiekybinę ar matematinę jų išraišką). Iš esmės apsiribojama tokiomis bendromis charakteristikomis: „vienarūšiai, giminingi visuomeniniai santykiai, reguliuojami tik jai būdingu metodu“, „kritinė teisės normų masė“, „nauja socialinių santykių sritis“ ir pan. Todėl kartais susidaro įspūdis, jog įmanoma amžina diskusija (kai kada priartėjanti ar net ir peržengianti ribą, skiriančią mokslinį problemos aptarimą nuo paprasčiausios scholastikos), sprendžiant tam tikrų teisės normų grupavimo į teisės institutus, pošakius ar šakas klausimus. Kokiais kriterijais remiantis galima (reikėtų) teigti, kad vienas konkretus teisės normų masyvas - tai teisės institutas, o kitas - savarankiška teisės šaka?

Atsižvelgdami į ką tik apibrėžtą prielaidą, kad kiekvienas teisės normų sisteminis darinys turi turėti santykiškai savarankišką teisinio reguliavimo dalyką, pamėginkime nustatyti ar tai galioja mokesčių teisės atveju. Taigi, keliame klausimą, kas sudaro mokesčių teisės reguliavimo dalyką ir koku metodu jis yra reguliuojamas? Atsakymo paieškų aprašymas sudaro antrąją šio darbo dalį.

2. MOKESTINIAI TEISINIAI SANTYKIAI – MOKESČIŲ TEISĖS REGULIAVIMO DALYKAS

2.1. Bendrosios teorinės teisinio reguliavimo analizės prielaidos

2.1.1. Teisinių santykių sąvoka

Individai visuomenėje yra saistomi įvairiausių tarpusavio santykių - ekonominių, moralinių, politinių, nacionalinių, pasaulėžiūrinių, teisinių, giminytės ir kitokių. Visi jie vadinasi visuomeniniais, arba socialiniais, nes susiklostę tarp žmonių ir atsiranda dėl to, kad žmonės gali apsaugoti ir įgyvendinti savo teises (interesus) tik veikdami kartu²⁰. Tačiau dėl interesų priešingumo tie santykiai yra priešaringi ir dėl to sudėtingi: jie - ne tik gėris, bet ir grėsmė žmogaus teisėms; jais asmuo ne tik įgyvendina savo teises, bet ir tampa kitų asmenų agresijos auka. Šiai problemai spręsti skirta teisė, kuri turi taip paveikti šiuos santykius, kad jie taptų labiau asmens išlaisvinimo negu pavergimo santykiais. Asmens teisių saugos požiūriu svarbiausi žmonių santykiai tada verčiami teisiniais, suteikiant jiems privalomos

²⁰ Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija // Vilnius: Justitia 2000. P.317.

teisių ir pareigų vienovės pavidalą; šitaip manoma padaryti tuos santykius patogius įgyvendinti žmogaus teises, bet nepatogius vykdyti agresiją prieš kito asmens teises.

Visuomeniniai santykiai gali būti labai įvairūs. Nuo seniausių laikų juos reguliuoja pačių žmonių sukurtos normos bei taisyklės (apibendrintai vadinamos socialinėmis normomis): moralės (dorovės) normos, papročiai, tradicijos ir kt. Svarbiausi visuomeniniai santykiai sureguliuojami teisės normomis. Tokie teisės normų reguliuojami visuomeniniai santykiai ir vadinami *teisiningais santykiais*. Teisinis santykis — tai teisinis jo subjektų ryšys. Faktinį visuomeninį santykį reguliuoja teisinis santykis ir yra glaudus jų tarpusavio ryšys. Teisės normą sukonkretina teisinis santykis, įstatymo pagrindu atsirandantis tarp konkrečių subjektų. Teisinis santykis veikia faktinį visuomeninį santykį. Jeigu subjektų elgesys teisėtas, tai yra faktinių ir teisinių santykių vienovė. Subjektams nevykdant teisės normų reikalavimų, atsiranda teisinio santykio ir to faktinio santykio, kurį turi paveikti teisės normos, prieštaravimas²¹.

Įgyvendinant konkrečias teisės normas atsiranda ir konkretūs teisiniai santykiai. Jų dalyviai (subjektai) tokiais atvejais įgyvendina savo subjektyvias teises ir vykdo teises pareigas. Nors teisės norma ir yra būtina teisinio santykio atsiradimo sąlyga, jos buvimas tokio santykio nesukuria. Kad konkretus teisinis santykis atsirastų, pasikeistų ar išnyktų, be jį reguliuojančios teisės normos, turi būti dar ir gyvenimo faktas, t. y. turi būti aplinkybė (ar kelios aplinkybės), numatyta konkrečios teisės normos hipotezėje. Toks gyvenimo faktas, su kuriuo teisės normoje siejamas konkretaus teisinio santykio atsiradimas, pasikeitimas ar išnykimas, vadinamas *teisiniu faktu*. Teisiniai faktai yra dviejų rūšių: *įvykiai*, kurie nepriklauso nuo žmogaus valios (stichinės nelaimės, tragedijos ir kt.), ir valingi žmonių *veiksmai*. Pastarieji gali būti teisėti (sutartys, turto paveldėjimas ir kt.) ir neteisėti (nusikaltimai ir kitokie teisės pažeidimai).

Teisinių santykį sudaro šie struktūriniai elementai: dalyviai (subjektai), turinys ir objektas. Teisinių santykių dalyviais (subjektais) gali būti fiziniai bei juridiniai asmenys (jie turi būti teisinūs ir veiksnūs) ir valstybė. Teisnumas - tai valstybės pripažintas asmens gebėjimas turėti tam tikras teises ir pareigas. Veiksnumas - valstybės pripažintas asmens gebėjimas savo veiksmais įgyti tam tikras teises ir vykdyti turimas teises ir pareigas. Teisinio santykio turinys - tai to santykio dalyvių subjektyvios teisės ir teisinės pareigos. Jos yra tarpusavyje susijusios: subjektyvi vieno subjekto teisė paprastai atitinka teisinę kito subjekto pareigą, ir atvirkščiai. Teisinio santykio objektas yra visa tai, dėl ko tarp žmonių atsiranda toks santykis. Teisinių santykių objektai gali būti materialinės vertybės (įvairūs daiktai), dvasinės vertybės (garbė, orumas, sveikata), žmonių veikla.

²¹ Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija // Vilnius: Justitia 2000. P.210.

Teisiniai santykiai - tai teisės normomis sureguliuoti ir dėl to socializuoti žmonių santykiai, kurių dalyviai tarpusavyje susaistyti privalomos abipusių teisių ir pareigų pusiausvyros, kurią gina valstybė²². Teisiniai santykiai atsiranda ir funkcionuoja tik teisės normos pagrindu. Be teisės normos negali atsirasti joks teisinis santykis, nes teisinis santykis gali būti tik toks visuomeninis santykis, kuriam pritaria valstybė ir iš kurio atsiradusios teisės ir pareigos yra ginamos valstybės prievarta. Ne visi visuomeniniai santykiai patenka į teisinio reguliavimo sritį, tai teisinių santykių pavidalas yra suteikiamas tik žmogaus teisių požiūriu reikšmingiausiems socialiniams santykiams²³.

2.1.2. Teisinio reguliavimo dalykas

Teisinis reguliavimas yra teisės veikimo sritis, kuri apibūdina teisės poveikį subjektų elgesiui ir veiklai. Į pagalbą pasitelkiami teisiniai įsakymai (liepimai), jais nustatomi reguliuojamų santykių dalyvių veiklos orientyrai ir ribos, kurių pagalba siekiami tam tikri tikslai. Kaip pastebi A. Vaišvila, „siekiant perkelti teisės sampratą iš žmonių sąmonės į jų veiksmus, paversti ją tų veiksmų norminimo priemone, susiduriama su teisinio reguliavimo sąvoka. Teisinis reguliavimas – tai praktiškai funkcionuojanti (veikianti) teisės samprata. Jis reikšmingas tuo, kad tampa idėjiniu visos teisinės sistemos „užsakovu“: iš jo kyla atitinkamos orientacinės teisinės idėjos, teisės normos, teisinės organizacijos procedūros“²⁴.

Teisė egzistuoja tik veikdama ir reguliuodama žmonių santykius. Teisės suvokimas nesibaigia tik teisiniu reguliavimu arba jos įgyvendinimu, nes tai yra tik teisės veikimo specifinės savybės. Įstatymas gyvuoja tik taikomas. Teisės norma, būdama neįsisąmoninta, turi tik formalią teisinę reikšmę, bet neturi teisinio reguliavimo bruožų. Tik subjektų įsisąmoninta teisės norma tampa veiksminga visuomenės gyvenime. Teisės įsisąmoninimo ir suvokimo lygis yra teisės reguliuojamojo veikimo pagrindas ir joje numatytų tikslų pasiekimas. Teisės suvokimo lygį būtina nagrinėti siejant su socialiniu teisės veikimu (realiu funkcionavimu) ir net priklausymu nuo jo.

Teisinis reguliavimas apima:

1) valstybinių teisėkūros institucijų veiklą rengiant teisės nuostatas ir teises priemones jų galiojimui užtikrinti. Čia teisinio reguliavimo turinį sudaro įvairių teisėkūros institucijų veikla rengiant reglamentavimo tipą, metodus, būdus, nustatant normines reguliavimo priemones, reikalingas normaliam pilietinės visuomenės ir jos institucijų gyvavimui, kasdienei žmonių veiklai civilizuotais pagrindais organizuoti;

²² Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 318.

²³ Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija // Vilnius: Justitia 2000. P.318.

²⁴ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 153.

2) visuomeninių santykių dalyvių veiklą, skirtą teisinėms reguliavimo priemonėms ieškoti ir panaudoti savo elgesiui su teisės reikalavimais derinti.

Kaip pažymi A. Vaišvila, „teisinio reguliavimo apimtis tiesiogiai priklauso nuo teisės sampratos pobūdžio“²⁵. Konkretinti teisinio reguliavimo sritį - tai klausti, kokie socialiniai santykiai, koku mastu teisinėje valstybėje patenka į teisinio reguliavimo sritį? Teisės normomis pirmiausia reguliuojami tie žmonių santykiai, kurie turi pirmaeilės reikšmės apsaugoti arba įgyvendinti žmogaus teises. Siekiant suvokti, kokie visuomeniniai santykiai patenka į teisinio reguliavimo sritį, reikia vadovautis ne tik turiningais, bet ir formaliais tų santykių požymiais. Tai reiškia, kad minėti socialiniai santykiai patenka į teisinio reguliavimo sritį, jeigu yra tokio pobūdžio, kad:

- a) juos galima išversti į teisės kalbą (formuluoti);
- b) juos galima kontroliuoti valstybės priemonėmis;
- c) jie kartojasi ir yra visuotiniai, kitaip sakant, yra tipiški tos visuomenės politinių, socialinių sąlygų atžvilgiu.

Teisinio reguliavimo sfera yra potencialių teisinių santykių sritis, kur santykiai ir faktai nesutvarkyti ir sureguliuoti jų be teisinių priemonių neįmanoma. Teisinio reguliavimo ir įstatymo veikimo sritis gali nesutapti. Antraip būtų ribojamos piliečių teisinės laisvės, konstruktyvi jų iniciatyva. Teisę suvokiant tik kaip įstatymų normas, teisės veikimas apsiribotų įstatymų paliejimais. Teisinio reguliavimo ribas lemia ne teisiniai veiksniai. Jų pamatas - žmonių veiklos prigimtis, priklausanti nuo bendrosios kultūros ir civilizuotumo, determinuotos esamos santykių sistemos, ekonominių, istorinių, religinių, nacionalinių aplinkybių.

Taigi, teisinis reguliavimas yra norminis rezultatyvus teisinių priemonių sistemos poveikis visuomeniniams santykiams siekiant juos sutvarkyti, apsaugoti, plėtoti pagal visuomenės poreikius. Veikdama teisinių santykių dalyvius, teisė skatina jų aktyvumą visuomenėje. Iš esmės teisinis reguliavimas yra tokios rūšies socialinis reguliavimas, kuris skirtas organizuotai įgyvendinti išsiaiškintą tikslinę priemonių sistemą, išreiškiančią rašytinę teisę, parodančią įstatymų leidėjo siekiamus tikslus. Nuo teisinio reguliavimo dalyko turinio labai priklauso reguliavimo ypatumai. Visuomeniniai santykiai (pvz., turtiniai, baudžiamieji) teisiškai reguliuojami ne bendrai, o pagal teisės normų rūšis, teisės šakas. Teisinio reguliavimo specifikai turi įtakos visuomeninių santykių subjektai, objektų savitumas ir kita.

Su teisinio reguliavimo sritimi ir ribomis tiesiogiai susijusi teisinio reguliavimo dalyko samprata. Teisinio reguliavimo dalykas yra visuomeninių santykių įvairovė, individų, kolektyvų veiksmai, kurie teisės gali būti objektyviai sureguliuoti ir tam tikromis sąlygomis

²⁵ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 155.

reikalingi teisinio poveikio. Ne visi veiksmai ir socialinių subjektų santykiai gali būti teisinio poveikio objektas, o tik tie, kurie tomis sąlygomis yra tipiški, kartojami, visuotiniai, galimi teisiškai kontroliuoti ir formalūs, t. y. išreikšti teisiškai.

2.1.3. Teisinio reguliavimo metodas

Teisės reguliuojamų santykių pobūdis lemia teisinio poveikio šiems santykiams specifiką, t. y. nustato reguliavimo metodą. Skirtingai nuo teisinio reguliavimo dalyko, apibrėžiančio, ką teisė reguliuoja, teisinio reguliavimo metodas rodo, kaip tie santykiai reguliuojami. Teisės literatūroje skinami tokie pagrindiniai teisinio reguliavimo metodai: 1) pozityvus įpareigojamas — subjektai įpareigojami aktyviai veikti; 2) leidžiamasis - asmeniui suteikiama teisė pačiam aktyviai veikti; 3) draudžiamasis - įpareigojama susilaikyti nuo įstatymo draudžiamų veiksmų. Teisinio reguliavimo metodai - teisinio reguliavimo būdai, jų derinimas, rodantis, kaip teisinių priemonių kompleksas panaudojamas konkrečioje visuomeninių santykių srityje. Metodai išreiškia teisinio režimo esmę. Teisės sistemoje jie yra jungiamasis pradas, formuojantis teisės šakas. Gali būti centralizuotas imperatyvus reguliavimas (subordinacijos metodas), reguliavimas nuo viršaus iki apačios vadovaujantis imperatyviais pradais. Subjektai tiesiogiai priklausomi nuo valstybės institucijų. Yra decentralizuotas dispozityvus reguliavimas (koordinacijos metodas).

Teisinio reguliavimo būdai suvokiami kaip teisinis poveikis, išreikštas teisės normose ir kituose teisės sistemos elementuose. Leidžiamasis, draudžiamasis ir pozityvus įpareigojamas būdai susiję su subjektinėmis teisėmis. Esant leidimui subjektinė teisė (teisė reikalauti, užtikrinant subjektinės teisės turėtojui aktyvius veiksmus) sudaro šio teisinio reguliavimo būdo turinį, o esant pozityviam įpareigojimui ir draudimui teisė reikalauti priklauso kitiems asmenims ir jo paskirtis — užtikrinti aktyvios arba pasyvios teisinės pareigos atlikimą. Nuo centralizuoto ir decentralizuoto reguliavimo daug priklauso ir būdų kombinacija, būdinga vienai ar kitai teisės šakai. Sakiniams metodams, kur vyrauja centralizuotas reguliavimas (administracinė, finansų teisė), priklausantis viešajai teisei, svarbiausi yra įpareigojimai ir draudimai. Šakiniams metodams, išreiškiantiems dispozityvius pradus (civilinė, šeimos, darbo teisė) ir priklausantiems privatinei teisei, svarbiausi yra leidimai. Įpareigojimai būdingi dinaminei, o leidimai ir draudimai - statinei teisės funkcijai.

2.2. Mokestinių teisinių santykių apibūdinimas ir sisteminė analizė

Mokesčių teisės dalyką sudaro visuma tarpusavyje susijusių mokestinių santykių, atsirandančių nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei valstybės pinigų fondus. Mokestinių santykių prigimtis, jų paskirtis ir pobūdis reikalauja

detalaus šių santykių teisinio reguliavimo, todėl valstybė skiria didelį dėmesį mokestinių teisinių santykių reguliavimui. Mokestinių santykių teisinis reguliavimas susideda iš mokesčių teisės normų ir jų pagrindu atsirandančių mokestinių teisinių santykių.

Mokestiniai santykiai (kaip finansinių santykių porūšis) reguliuojami valdingų nurodymų (imperatyviniu) metodu. Jis būdingas ir kitoms teisės šakoms, priskirtoms viešosios teisės sistemai (konstitucinei, administracinei teisei ir kt.). Mokestinių santykių reguliavimo srityje šis metodas įgauna atitinkamą turinio ir institucijų, kurioms valstybė suteikia atitinkamus įgaliojimus, specifiką. Valdingų įgalinimų suteikimas susijęs su mokesčio dydžio, apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos nustatymu bei laikymosi priežiūra ir pan., o šiuos įgalinimus iš esmės turi valstybės valdžios ir tos institucijos, kurios įgyvendina mokesčio administratoriaus funkcijas. Tokio metodo taikymas turi užtikrinti laiku gaunamas mokestines valstybės pajamas, finansinių jos interesų apsaugą. Imperatyvinio metodo dominavimas mokesčių teisės srityje nereiškia, kad čia nėra taikomas ir dispozityvinis teisinio reguliavimo metodas. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 54 straipsnį: „Mokesčio mokėtojas gali ginčyti kiekvieną mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno veiksmą dėl jo ir šio veiksmo pasekmes“ ir t.t. Tokių normų mokesčių įstatymuose nėra daug. Tai leidžia teigti, kad mokesčių teisės srityje nėra tos teisės subjektų veikimo laisvės, būdingos civiliniam teisiniam (dispozityviajam) reguliavimo metodui.

Mokesčių teisės dalykas - visuomeniniai mokestiniai santykiai, atsirandantys nustatant ir surenkant finansinius išteklius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus. Visuomeniniai santykiai apskritai susiformuoja dėl tam tikrų poreikių, kuriuos tenkindami žmonės susiaustomi atitinkamais socialiniais ryšiais. Būtent dėl poreikio sukaupti finansinius išteklius bendroms visuomenės reikmėms finansuoti ir atsiranda mokestiniai santykiai. Jie klostosi finansinės veiklos srityje ir reikalauja atitinkamo teisinio reguliavimo mechanizmo. Mokesčių teisės dalykas - visuma tarpusavyje susijusių visuomeninių santykių, atsirandančių nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus turint tikslą gauti pajamų valstybės funkcijoms įgyvendinti.

Per mokestinius santykius visuomenės grynosios pajamos yra paskirstomos ir perskirstomos valstybei ir ūkio subjektams bei gyventojams, t. y. šiems santykiams yra būdingas skirstomasis pobūdis. Antra vertus, mokestinių santykiu forma yra įgyvendinama valstybės mokesčių politika ir sudaromos valstybės atliekamų funkcijų tinkamo įgyvendinimo prielaidos. Mokestiniais santykiams, pasižymintiems vidine įvairove, yra būdingas bendras tikslas - sukaupti lėšas, kurių reikia valstybei normaliai funkcionuoti. Akivaizdu, kad šie santykiai atsiranda ir egzistuoja būtinai dalyvaujant valstybei, organizuojančiai visą finansinę veiklą, kartu ir mokesčių srityje (organizacinis mokestinių santykių pobūdis). Mokestinių

santykių atsiradimą inspiruoja valstybės poreikis gauti pajamų, sudarančių visos jos veiklos finansinį pamatą, kas reiškia šių santykių ekonominį - finansinį pagrįstumą. Pagaliau mokestinių santykių specifiką lemia jų objektas - mokesčiai kaip pinigine prievolė valstybei. Kadangi ši prievolė turi būti atliekama pinigais, todėl ir mokestiniai santykiai vadinami piniginiiais.

Ypatinga mokestinių santykių paskirtis, jų vieta valstybės finansinėje veikloje reikalauja detalaus šių santykių teisinio reguliavimo. Mokestiniai santykiai yra reguliuojami finansų teisės normų, kurių visuma sudaro mokestinių santykių teisinio reguliavimo (mokesčių teisės) institutą. Mokesčių teisė - tai visuma finansų teisės normų, reguliuojančių visuomeninius santykius, atsirandančius nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus. Mokesčių teisės normų tikslas - ne tik užtikrinti valstybės pajamų gavimą, bet ir apsaugoti ūkio subjektų ir gyventojų interesus.

Mokestiniai santykiai, reguliuojami mokesčių teisės, pasižymi įvairove, sąlygojančia jų sąryšį ne tik su valstybe, bet ir su visais ūkio subjektais, taip pat su gyventojais. Per mokestinius santykius skirstomos ir perskirstomos visuomenės grynosios pajamos tarp valstybės ir ūkio subjektų bei gyventojų, t.y. šiems santykiams būdingas paskirstomasis pobūdis. Mokestinius santykius, pasižyminčius įvairove, vienija bendra paskirtis – sukaupti lėšas, reikalingas normaliam valstybės funkcionavimui. Šie santykiai atsiranda ir egzistuoja dalyvaujant valstybei, organizuojančiai visą finansinę veiklą ir mokesčių srityje (organizacinis mokestinių santykių pobūdis). Mokestinių santykių atsiradimą inspiruoja valstybės poreikis gauti pajamų, sudarančių finansinį jos veiklos pamatą. Tai reiškia šių santykių ekonominį – finansinį pagrįstumą.

Būdami teisiniai, šie santykiai atsiranda, keičiasi ir pasibaigia pagal mokesčių teisės normų reikalavimus, t. y. jais realizuojamos mokesčių teisės normos, o kartu ir tomis normomis išreikšta valstybės mokesčių politika. Kita vertus, šie santykiai išreiškia valinį mokestinių santykių dalyvių ryšį, jiems įgyvendinant mokesčių įstatymų nustatytas subjektines teises ir pareigas. Šių santykių turinį sudaro mokesčio mokėtojo pareiga tinkamai vykdyti savo mokestinę prievolę valstybei ir mokesčio administratoriaus teisė (pareiga) užtikrinti valstybės pajamų gavimą.

Mokestiniai teisiniai santykiai atsiranda tarp asmenų, galinčių būti šių santykių dalyviais. Dėl savo teisinės padėties ypatumų šie asmenys vadinami aktyviais arba pasyviais mokestinių teisinių santykių subjektais. Mokestinių teisinių santykių subjektai gali būti: valstybė, savivaldybės, valstybės (savivaldybės) institucijos, juridiniai asmenys, fiziniai asmenys, juridinio asmens teisių neturinčios įmonės. Mokestiniuose teisiniuose santykiuose dalyvauja visų rūšių teisės subjektai: 1) valstybiniai -teritoriniai dariniai: 2) kolektyviniai

subjektai; 3) individualūs subjektai. Tačiau aktyvaus subjekto statusą įgyja tik tie subjektai, kurie šiuose santykiuose įgyvendina valstybės mokestinę politiką.

Pagal konkretaus teisinio santykio įgyvendinamus tikslus visi mokestiniai teisiniai santykiai skirstomi į: 1) organizacinius, susiklostančius siekiant įtvirtinti valstybinę mokesčių sistemą bei suformuluoti mokesčius administruojančių valstybės institucijų sistemą; 2) mokesčių surinkimo santykius (šiai grupei priklauso su mokesčių apskaičiavimu, mokėjimu ir išieškojimu į valstybės finansinius fondus susiję santykiai); 3) mokesčių lengvatų taikymo santykius (kylančius taikant ypatingas apmokestinimo sąlygas atskiriems mokesčio mokėtojams); 4) mokesčių kontrolės ir poveikio priemonių taikymo santykius (atsirandančius įgaliotoms institucijoms įgyvendinant savo įgaliojimus, susijusius su tinkamu mokestinės prievolės vykdymo užtikrinimu) ir 5) mokestinio bylinėjimosi santykius (tokių santykių tikslas - užtikrinti mokesčio mokėtojų teisių apsaugą).

LR Konstitucijos 127 straipsnyje nustatyta:

"Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai. Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai²⁶."

Konstitucinis Teismas, aiškindamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies turinį, yra konstatavęs, kad joje įtvirtinta, kokia teisės akto forma nustatomi mokesčiai: mokesčius gali nustatyti tik įstatymas (Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d., 1997 m. liepos 10 d., 1998 m. spalio 9 d. nutarimai). Pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato tik Seimas (Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d., 2002 m. birželio 3 d. nutarimai).

Mokesčiai - tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintiniai juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą. Mokesčiai yra vienas iš pagrindinių valstybės, taip pat vietos savivaldybių biudžetų pajamų šaltinių. Nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai. Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios Lietuvos biudžetinę sistemą, nurodančios valstybės (savivaldybės) biudžeto pajamų formavimo šaltinius, kartu įtvirtina konstitucinę pareigą mokėti mokesčius.

²⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

Nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės (savivaldybės) biudžetas negauna pajamų, yra ribojamos valstybės (savivaldybės) galimybės vykdyti jai priskirtas funkcijas. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai - sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, yra pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, grindžiamos sąžininga konkurencija, principai.

Mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo. Pagal Konstituciją mokesčiai, kaip piniginė prievolė valstybei, gali būti nustatomi, kaip minėta, tik Seimo priimtu įstatymu (Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas, 127 straipsnio 3 dalis). Tačiau tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę valstybei, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri inter alia apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt. Taigi mokesčių santykių teisinis reguliavimas - tai ne tik mokesčių nustatymas įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas.

Mokesčių santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas. Mokesčių santykiai - tai valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų. Šių priimti sprendimai (nurodymai) yra privalomi mokesčio mokėtojams. 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 gynība, įskaitant jų teisminę gynybą.

Reguliuojant mokesčių santykius svarbu atskirti, kokie santykiai pagal Konstituciją turi būti reguliuojami tik įstatymais, o kokie gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais. Esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu. Tai reiškia, kad Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatyti tik įstatymu: pagal Konstituciją mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka, gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais. Pažymėtina ir tai, kad poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, taigi ir mokesčių apskaičiavimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokį teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis. LR Konstitucijos 29 straipsnyje nustatyta:

"Įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms ar pareigūnams visi asmenys lygūs. Žmogaus teisių negalima varžyti ir teikti jam privilegijų dėl jo lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų pagrindu²⁷."

Konstitucijos 29 straipsnyje yra įtvirtintas visų asmenų lygybės įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms ar pareigūnams principas. Konstitucinis Teismas savo nutarimuose ne kartą yra pažymėjęs, kad šio principo turi būti laikomasi ir leidžiant įstatymus, ir juos taikant, ir vykdant teisingumą. Šis principas įpareigoja vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pačius faktus savavališkai vertinti skirtingai. Konstitucinis Teismas 1996 m. vasario 28 d. nutarime konstatavo, kad konstitucinis asmenų lygybės principas taikytinas ne tik fiziniams, bet ir juridiniams asmenims.

Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtintas visų asmenų lygybės principas apima ir diskriminacijos bei privilegijų draudimą. Konstitucinis Teismas 2003 m. liepos 4 d. nutarime konstatavo, kad diskriminacija dažniausiai suprantama kaip žmogaus teisių varžymas atsižvelgiant į lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų arba kitus požymius, tačiau diskriminacija ar privilegijomis nelaikytinas toks diferencijuotas teisinis reguliavimas, kuris taikomas tam tikroms vienodais požymiais pasižyminčių asmenų grupėms, jeigu taip siekiama pozityvių, visuomeniškai reikšmingų tikslų. Tai reiškia, kad visų asmenų lygybės principas nepaneigia to, kad įstatyme gali būti nustatytas nevienodas teisinis reguliavimas tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu.

Konstitucinis Teismas 1997 m. gegužės 6 d. nutarime konstatavo, kad diskriminacija paprastai suprantama kaip asmens ar asmenų grupės padėties kitų asmenų atžvilgiu pakeitimas be objektyviai pateisinamo pagrindo. Tačiau tam tikrais atvejais, t. y. esant pakankamai motyvuotam ir pagrįstam reikalui, atskiroms subjektų grupėms įstatymu galima nustatyti specialų teisinį statusą ar įtvirtinti tam tikrus teisinės padėties ypatumus. Tai reiškia, kad konstitucinis asmenų lygybės principas nepaneigia pačios galimybės skirtingai traktuoti žmones atsižvelgiant į jų statusą.

Pažymėtina, kad konstitucinis visų asmenų lygybės įstatymui principas būtų pažeidžiamas, jei tam tikra grupė asmenų, kuriems yra skiriama teisės norma, palyginti su kitais tos pačios normos adresatais, būtų kitaip traktuojama, nors tarp tų grupių nėra tokio pobūdžio ir tokios apimties skirtumų, kad toks nevienodas traktavimas būtų objektyviai pateisintas (Konstitucinio Teismo 1996 m. lapkričio 20 d. nutarimas).

²⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

Konstitucijoje yra įtvirtintas teisinės valstybės principas. Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad konstitucinis teisinės valstybės principas - tai universalus principas, kuriuo grindžiama visa Lietuvos teisės sistema ir pati Konstitucija. Konstitucija yra vientisas aktas, tad teisinės valstybės principo turinys atsiskleidžia įvairiose Konstitucijos nuostatose ir yra aiškintinas neatsiejamai nuo Konstitucijos preambulėje skelbiamo atviros, teisingos, darnios pilietinės visuomenės siekio. Konstitucinis teisinės valstybės principas, be kitų reikalavimų, suponuoja ir tai, kad turi būti užtikrintos žmogaus teisės ir laisvės, paisoma prigimtinio teisingumo, kad visos valstybės valdžią įgyvendinančios institucijos turi veikti remdamosi teise ir paklusdamos teisei, kad Konstitucija turi aukščiausią teisinę galią ir kad visi teisės aktai turi atitikti Konstituciją.

Neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas. Neužtikrinus teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, nebūtų užtikrintas asmens pasitikėjimas valstybe ir teise (Konstitucinio Teismo 2002 m. lapkričio 25 d. nutarimas).

Taigi, galime konstatuoti, kad įgyvendinant teisės normas mokesčių srityje susiklosto tam tikri mokestiniai teisiniai santykiai. Mokestiniai teisiniai santykiai atsiranda, keičiasi ir pasibaigia pagal mokesčių teisės normų reikalavimus, juose yra realizuojamos mokesčių teisės normos, kartu ir valstybės mokesčių politika. Mokestiniai teisiniai santykiai - tai mokesčių teisės normų sureguliuoti visuomeniniai santykiai, kylantys nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei valstybės piniginius fondus²⁸. Panagrinėkime svarbiausias mokesčių teisinių santykių rūšis.

2.3. Teisiniai santykiai apmokestinimo srityje

2.3.1. Apmokestinimo tvarkos teisinė samprata ir sandara

Apmokestinimo tvarka - mokesčių įstatymų nustatytos taisyklės, kuriomis apibrėžiamas mokesčių mokėtojas, mokesčio bazė, mokesčio dydis (tarifas), mokesčio lengvatos, baudos ir delspinigiai, mokesčio mokėjimas bei jo išieškojimas. Šie mokesčių elementai yra apibrėžti Mokesčių administravimo įstatyme ir konkrečių mokesčių įstatymuose.

Mokesčių mokėtojas - tai asmuo, kuriam pagal mokesčių įstatymus yra nustatyta prievolė mokėti mokesčius²⁹. Mokesčio mokėtojas gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo ar šiaip organizacija, neatsižvelgiant į tai, kokie jos santykiai su valstybe. Mokesčių

²⁸ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 32.

²⁹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 40.

mokėtojas turi daugybę įstatymuose įtvirtintų teisių ir pareigų, kurių visuma sudaro mokesčio mokėtojo teisinį statusą.

Pagrindinė mokesčių mokėtojo pareiga yra mokėti mokesčių įstatymuose numatytus mokesčius laikantis nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Be šios pareigos, mokesčių mokėtojas turi ir kitų pareigų. Jis privalo tvarkyti apskaitą įstatymų nustatyta tvarka, saugoti dokumentus, registruoti ūkines operacijas, be to, mokesčių administratoriui išduoti reikalaujamus dokumentus, teikti kitą reikalingą informaciją, pildyti ir pateikti mokesčių deklaraciją, registruotis pas mokesčių administratorių ir pan.

Be minėtų pareigų, mokesčių mokėtojas turi ir daug teisių. Jis turi teisę: pateikęs paklausimą, iš mokesčių mokėtojo gauti informaciją, reikalingą mokesčio įstatymui vykdyti; į informacijos, pateiktos mokesčių administratoriui, slaptumą; naudotis mokesčio įstatyme nustatytomis lengvatomis; užginčyti kiekvieną mokesčių administratoriaus veiksmą jo atžvilgiu ir šio veiksmo pasekmes; į mokesčio permokos grąžinimą (įskaitymą); į nuostolių, patirtų dėl neteisėtų mokesčių administratoriaus veiksmų, atlyginimą, taip pat kai kurias kitas mokesčių įstatymais nustatytas teises.

Kalbant apie mokesčių mokėtoją, reikia atkreipti dėmesį, kad mokesčių mokėtojo pareiga sumokėti gali būti perkeliama kitam subjektui - mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, t. y. asmeniui, kuriam mokesčio įstatyme yra nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių ir jį sumokėti į valstybės biudžetą bei fondus. Toks mokesčių prievolės padalijimas matyti, pavyzdžiui, gyventojų pajamų mokesčio mokėjimo atveju. Atskirais atvejais galimas ir mokesčio naštos perkėlimas, kai mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti sumą sumoka asmuo, pagal įstatymą nesantis mokesčio mokėtojas ar mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Toks mokesčio naštos perkėlimas gali būti įstatymiškai reguliuojamas, nustatomas netiesioginiais mokesčiais arba sutartimis.

Apmokestinimo objektas yra visi tie daiktai, reiškiniai (turtas, pajamos, pelnas, vartojimo prekės ir pan.), kurie įstatymo nustatyta tvarka yra apmokestinami konkrečiu mokesčiu³⁰. Svarbu tai, kad prievolė mokėti mokesčių mokesčių mokėtojui atsiranda tik tada, kai jis turi nuosavybėje ar naudoja kokį nors apmokestinimo objektą. Apmokestinimo objektas atsispindi daugelyje mokesčių įstatymų pavadinimų (pvz., Pelno mokesčio įstatymas, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žemės mokesčio įstatymas).

Nors mokesčio objekto buvimas lemia mokesčių prievolės atsiradimą, tačiau mokesčių yra skaičiuojamas nuo mokesčio bazės. Mokesčio bazė yra nustatoma įvairiais būdais, kurie priklauso nuo to, koks yra apmokestinimo objektas. Pavyzdžiui, jei objektas yra materialinis turtas, mokesčio bazė nustatoma pagal dokumentus, patvirtinančius turto vertės

³⁰ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 43.

piniginę išraišką (pvz., žemės mokesčio, paveldimo turto mokesčio atveju), jei apmokestinimo objektas yra pajamos, pelnas, mokesčio bazė nustatoma pagal dokumentus, patvirtinančius pajamų, pelno gavimą ir pan.

Mokesčio dydis (tarifas) - tai mokesčio įstatyme nustatyta pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas privalo sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą nuo mokesčio bazės. Nustatant ir koreguojant mokesčio dydį (tarifą) yra reguliuojamas mokesčių surinkimas. Mokesčio dydis (tarifas) yra nustatomas tvirta pinigų suma arba procentais nuo mokesčio bazės. Mokesčio dydis (tarifas) tvirta pinigų suma daugeliu atvejų nustatomas tada, kai apmokestinimo objektas yra išreikštas natūriniais vienetais (pvz., mokesčio už aplinkos teršimą tarifas nustatomas Lt/tonai), tačiau dominuoja procentinis mokesčio dydis (tarifas). Jis gali būti proporcinis, progresinis ir mišrus.

Mokesčių mokėjimo taisyklėse nustatomas mokesčio sumokėjimo būdas, forma, mokesčio mokėjimo terminas, mokesčio lengvatos. Tačiau mokesčiai vieni nuo kitų labai skiriasi - tai priklauso nuo mokesčio mokėtojo, mokesčio bazės ir kt. Taip pat nevienoda ir mokesčių mokėjimo tvarka.

Mokesčių teisėje egzistuoja principas, kad visi mokesčių mokėtojai privalo mokėti mokesčius ir visi mokesčių mokėtojai dėl mokesčių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Tačiau atskiruose mokesčių įstatymuose numatytos šio principo išimtys, suteikiančios mokesčių mokėtojams ar jų grupėms atitinkamas lengvatas. Pagal Mokesčių administravimo įstatymą mokesčio lengvata - tai mokesčio mokėtojui ar jų grupei mokesčių įstatymu nustatytos išskirtinės apmokėjimo sąlygos, kurios, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, yra palankesnės. Taigi mokesčio lengvatos leidžia palengvinti mokesčių našta atskiriems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms (pvz., invalidams, asmenims, auginantiems vaikus), jomis taip pat galima siekti paskatinti atskirų ūkio šakų vystymąsi (pvz., pelno mokesčio lengvatos, iki nebus priimtas atskiras Seimo sprendimas, taikomos žemės ūkio produkciją gaminančioms įmonėms, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, įmonėms, kuriose dirba riboto darbingumo asmenys). Mokesčio lengvatos gali būti visuotinio pobūdžio, t. y. taikomos visiems vieno ar kito mokesčio mokėtojams, arba būti individualios, t. y. taikomos mokesčio mokėtojo prašymu. Jos taip pat gali būti nustatomos atsižvelgiant į apmokestinamąjį objektą. Be to, jos gali būti nuolatinės arba laikinos. Reikia pažymėti tai, kad vykdant mokesčių reformą vadovaujamosi nuostata, kad mokesčių įstatymuose kuo mažiau būtų numatyta išskirtinių sąlygų atskiriems mokesčių mokėtojams (ar jų grupėms), kad per mokesčius nebūtų sprendžiamos vieno ūkio subjektų problemos kitų sąskaita. Todėl mokesčių lengvatos palaipsniui bus mažinamos, naudojant kitus ūkio reguliavimo mechanizmus.

2.3.2. Esminiai mokesčio elementai

Apmokestinimo objektu laikytinos visos vertybės, kurios įstatymo nustatyta tvarka yra apmokestinamos konkrečiu mokesčiu. Šis apmokestinimo tvarkos elementas rodo, nuo ko arba kodėl turi būti mokamas mokestis. Šiuolaikiniai mokesčių įstatymai apmokestinimo objektą daugiausia sieja su nuosavybe, kuria disponuoja mokesčio mokėtojas. Todėl apmokestinimo objektu dažniausiai yra mokesčio mokėtojo valdomas turtas, mokesčio mokėtojo gaunamos pajamos (pelnas) ar vartojamos prekės (paslaugos).

Apmokestinimo objekto teisinė svarba ta, kad mokestinė prievolė mokesčio mokėtojui atsiranda tik kai jis turi (naudoja) įstatymo apibrėžtą apmokestinimo objektą. Todėl apmokestinimo objektu yra tik tokios vertybės, kurių apmokestinimą įtvirtina mokesčių įstatymai. Kita vertus, apmokestinimo objektas apskritai lemia konkretaus mokesčio pavadinimą ir dažniausiai yra įtvirtinamas atitinkamo mokesčio įstatymo pavadinime. Būdamas svarbus apmokestinimo tvarkos elementas, apmokestinimo objektas neatsiejamas nuo mokesčio mokėtojo. Jeigu, pavyzdžiui, įstatymas įtvirtina, kad apmokestinimo objektas yra pelnas, tai akivaizdu, kad pelno mokestį privalės mokėti visi asmenys, gaunantys pelną iš savo veiklos.

Apmokestinimo objektas apskritai lemia mokestinės prievolės atsiradimą, o pats mokestis yra skaičiuojamas nuo mokesčio bazės. Mokesčio bazė - tai mokesčio įstatymo nustatyta tvarka pinigų suma įvertintas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis (tarifas)³¹. Mokesčio bazė yra nustatoma skirtingais būdais priklausomai nuo apmokestinimo objekto ypatumų. Kai apmokestinimo objektas yra materialus turtas, mokesčio bazė yra nustatoma pagal oficialius dokumentus, patvirtinančius to turto vertės pinigine išraišką; apmokestinimo objektu esant pajamoms (pelnei) mokesčio bazė yra nustatoma pagal dokumentus, patvirtinančius pelno (pajamų) gavimą.

Mokestis yra apskaičiuojamas ir mokamas pagal mokesčio bazę ir jai nustatytą mokesčio dydį (tarifą). Mokesčio dydis (tarifas) - tai mokesčio įstatymo nustatyta pinigų suma, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į valstybės biudžetą bei fondus nuo mokesčio bazės. Mokesčio dydis (tarifas) - veiksminga valstybės fiskalinės politikos įgyvendinimo priemonė. Mokesčio dydis (tarifas) gali būti išreikštas tvirta pinigų suma priklausomai nuo mokesčio bazės arba procentine išraiška. Pirmu būdu dažniausiai mokami mokesčiai, kurių apmokestinimo objektas yra išreikštas natūriniais vienetais (mokestis už aplinkos teršimą, prekyviečių mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius). Visais kitais atvejais dominuoja procentinė mokesčio dydžio (tarifo) išraiška. Mokesčio dydis (tarifas) gali kisti keičiantis mokesčio bazei arba išlikti pastovus. Pagal mokesčio dydžio

³¹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P.44.

priklausomumą nuo mokesčio bazės kitimo yra skiriamas proporcinis, progresinis, regresinis, regresinis ir mišrus apmokestinimo būdai.

Proporcinis apmokestinimas - kai mokesčio dydis (tarifas) išlieka pastovus keičiantis mokesčio bazei. Lietuvoje proporcinis apmokestinimas taikomas daugumai mokesčių: juridinių asmenų pelno, žemės, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto ir kitiems mokesčiams. Progresinis apmokestinimas ypatingas tuo, kad didesnei mokesčio bazei yra taikomas didesnis mokesčio dydis (tarifas). Progresinis apmokestinimas kartu reiškia spartesnę mokesčio sumos didėjimą, palyginti su mokesčio bazės didėjimu. Tai, kad mokesčio suma didėja sparčiau nei mokesčio bazė, reikalauja nustatyti galutinę progresijos ribą. Antraip mokestis galėtų padidėti net iki mokesčio bazės dydžio arba jį viršyti. Yra skiriamos dvi progresijos rūšys - globalinė ir laipsniška. Globalinei progresijai būdinga tai, kad didesnis mokesčio dydis (tarifas) yra nustatomas visai padidėjusiai mokesčio bazei. Atvirkščiai, laipsniška progresija reiškia laipsnišką mokesčio dydžio (tarifo) didinimą - didesnis mokesčio dydis (tarifas) yra nustatomas ne visai padidėjusiai mokesčio bazei, bet tik atitinkamai jos daliai. Išimtiniais atvejais galimas regresinis apmokestinimas. Jis reiškia, kad mokesčio dydis (tarifas) mažėja didėjant mokesčio bazei.

2.3.3. Mokesčio mokėjimo taisyklės – svarbi mokesčių teisės dalyko dalis

Lietuvos, kaip ir kitų šalių mokesčių sistemose, yra skiriami šie mokesčių mokėjimo būdai: kadastrų, deklaracijų ir išskaičiavimo. Kadastrų būdo esmę sudaro tai, kad mokestis yra skaičiuojamas ir mokamas pagal duomenis, esančius atitinkamuose duomenų bankuose (kadastruose, registruose). Pavyzdžiui, žemės mokestis yra skaičiuojamas pagal Valstybinio žemės kadastro duomenis apie konkretų apmokestinamą žemės sklypą. Mokant mokesčius deklaracijų būdu, mokestis yra skaičiuojamas pagal deklaraciją ar kitą mokestinį dokumentą, kurį mokesčio mokėtojas privalo pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai pasibaigus mokestiniam periodui. Išskaičiavimo būdu mokesčius išskaičiuoja organizacijos, išmokančios pajamas atitinkamoms mokesčio mokėtojų kategorijoms (fizinį asmenų pajamų mokestis).

Apskritai mokesčiai gali būti mokami (pervedami) į biudžetą bei fondus šitaip: 1) visas mokestis vieną kartą per mokestinį periodą (žemės mokestis); 2) lygiomis dalimis per mokestinį periodą (įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis); 3) avansinėmis įmokomis (juridinių asmenų pelno mokestis)³². Pirmiesiems dviem mokesčių mokėjimo būdams būdinga tai, kas mokesčio mokėtojas iš anksto žino priklausomą sumokėti mokesčio sumą ir ją sumoka arba per vieną kartą visą, arba kelis kartus lygiomis dalimis įstatymo nustatytais terminais. Mokant avansines įmokas, atvirkščiai, galutinė mokesčio suma

³² Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 46.

mokesčio mokėtojui nėra žinoma. Todėl pagal atitinkamus apskaičiavimus mokesčio įstatymo nustatytais terminais yra sumokamos avansinės įmokos, o mokestiniam periodui pasibaigus, mokestis yra perskaičiuojamas pagal faktinę mokesčio bazę. Jeigu avansinės įmokos nepadengia perskaičiuotos mokesčio sumos, mokesčio mokėtojas privalo sumokėti trūkstamą mokesčio sumą, o jeigu viršija - turi teisę reikalauti gražinti mokesčio permoką.

Mokesčio mokėtojas gali atlikti savo piniginę prievolę grynaisiais pinigais ar mokamuoju pavedimu per tarpininką (banko įstaigą). Mokesčiai turi būti skaičiuojami ir mokami tik litais, išskyrus teisės aktų numatytus atvejus. Galiojantys teisės aktai leidžia išimtiniais atvejais padengti mokestinį įsiskolinimą ne pinigais, bet savanoriškai perduodant turtą valstybės (savivaldybės) institucijoms. Perduodamą turtą rinkos kainomis įvertina ministerijos sudaryta ekspertų komisija, o mokesčio mokėtojo atleidimas nuo įsiskolinimo biudžetui įforminamas Vyriausybės nutarimu.

Viena pagrindinių mokesčio mokėtojo pareigų, kurios tinkamas vykdymas sąlygoja valstybės pajamų gavimą laiku, yra pareiga laiku sumokėti mokestį. Kiekvieno mokesčio sumokėjimo terminą nustato mokesčio įstatymas, ir šis terminas priklauso nuo mokestinio laikotarpio. Mokesčių įstatymai numato bendro apmokestinimo principo išimtis, įtvirtindami mokesčio mokėtojų teisę į mokesčio lengvatų taikymą.

Mokesčio lengvata - tai „mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokestį arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokestį galima sumokėti per keletą kartų”³³. Apskritai mokesčio lengvatų nustatymas ir taikymas leidžia palengvinti mokesčio našta atskiriems mokesčio mokėtojams ar jų grupėms. Siekiant ekonominių tikslų yra nustatomos mokesčio lengvatos, kurių taikymas turėtų užtikrinti spartesnę atskirų ūkio šakų plėtotę. Tokios lengvatos gali reikštis mokesčio dydžio (tarifo) arba mokesčio bazės sumažinimu. Pavyzdžiui, mažesniu tarifu yra apmokestinamas mažosios įmonės statusą turinčių įmonių, laisvosiose ekonominėse zonose veikiančių įmonių ir t.t.

Socialiniai aspektai imami domėn, kai siekiama sumažinti mokesčio našta socialiai remtiniams asmenims. Mažesnius mokesčius moka invalidai, pensinio amžiaus, vieniši asmenys (mokesčio lengvatos šiuo atveju taikomos nustatant didesnę nei kitiems asmenims pagrindinį neapmokestinamų pajamų minimumą). Visos mokesčio lengvatos gali turėti visuotinį ar individualų pobūdį. Teisę į visuotines (obligatines, įstatymines) mokesčio lengvatas įgyja visi mokesčio mokėtojai, kurie atitinka įstatymo nustatytas mokesčio lengvatos taikymo sąlygas. Individualios (fakultatyvios) mokesčio lengvatos taikomos mokesčio mokėtojo prašymu, paduodamu kompetentingai institucijai.

³³ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 51.

Mokesčio lengvatos gali būti nustatomos tiek mokesčio mokėtojui, tiek apmokestinimo objektui. Todėl yra skiriamos subjektinės ir objektinės mokesčio lengvatos. Subjektinės mokesčio lengvatos taikomos tiems mokesčio mokėtojams, kuriems valstybė siekia palengvinti mokesčio naštą (socialiai remtiniems asmenims, atskirų rūšių įmonėms). Objektinės lengvatos reiškia, kad teisę į atitinkamą mokesčio lengvatą įgyja asmuo, besinaudojantis atitinkamu apmokestinimo objektu. Pavyzdžiui, mažesnis mokesčio dydis (tarifas) yra nustatytas žemės savininkams ir nuomininkams, kurie naudojami riboto ūkinio naudojimo žeme (žeme, esančia saugomose teritorijose, ir kt.), siekiant tuo kompensuoti žemės naudojimo apribojimus. Atskirais atvejais tam, kad atsirastų teisė į mokesčio lengvatą, atitinkamas sąlygas turi atitikti tiek mokesčio mokėtojas, tiek apmokestinimo objektas.

Pagal galiojimo (taikymo) laiką mokesčio lengvatos yra skirstomos nuolatinės ir laikinos. Nuolatinės mokesčio lengvatos nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas ir jos galioja tol, kol nebus priimtas įstatymas, panaikinant atitinkamą mokesčio lengvatą. Laikinos mokesčio lengvatos gali būti nustatomos ir specialiais mokesčių įstatymais. Techniniu požiūriu mokesčio lengvatų taikymas gali pasireikšti mokesčio dydžio (tarifo) sumažinimu, mokesčio bazės sumažinimu, mokesčio sumokėjimo termino atidėjimu arba leidimu mokesčių sumokėti dalimis.

2.4. Teisiniai santykiai mokesčių administravimo srityje

2.4.1. Mokesčių administravimo samprata

Tobulinant apmokestinimo teisinį reguliavimą siekiama ne tik sukurti darnią ir veiksmingą mokesčių sistemą, bet ir efektyvų, kuo mažesnių išlaidų reikalaujantį mokesčių administravimo mechanizmą. Mokesčių administravimas apima visumą priemonių, kurias naudoja valstybės ir savivaldybės institucijos, siekdamos nustatyti ir surinkti mokesčius ir kitus piniginius mokėjimus į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei piniginius fondus. Jis gali būti suprantamas plačiąja ir siaurąja prasme.

Mokesčių administravimas plačiąja prasme - tai kompetentingų valstybės (savivaldybės) institucijų praktinė veikla nustatant ir surenkant mokesčius³⁴. Šia prasme mokesčių administravimas apima įvairių valstybės ir savivaldybės institucijų - Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos, savivaldybės tarybos ir kt. - veiklą, kurią jos atlieka joms Konstitucijoje ir įstatymuose priskirtos kompetencijos ribose. Seimas, priimdamas įstatymus, įveda vienus ar kitus mokesčius. Mokesčių įstatymus įgyvendina Vyriausybė, o kai yra jos pavedimas - Finansų ministerija. Mokesčių įstatymų

³⁴ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 56.

įgyvendinimas yra pavestas ir vietos savivaldos institucijoms. Mokesčių administravimas siaurąja prasme yra apibrėžtas Mokesčių administravimo įstatyme. Tai mokesčio administratoriaus teisių ir funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčio mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas. Mokesčių administravimas šia prasme apima vykdomosios valdžios institucijų, tokių kaip Valstybinė mokesčių inspekcija, Lietuvos Respublikos muitinė ir kt., veiksmus, kurie yra atliekami įgyvendinant mokesčių įstatymus.

2.4.2. Mokesčius administruojančios institucijos ir jų kompetencija

Pagal Mokesčių administravimo įstatymą mokesčių administratorius - tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje³⁵. Taigi mokesčių administratorius yra atitinkama institucija, kurios pareigūnai savo kompetencijos ribose atlieka mokesčių administravimą. Mokesčių administravimo įstatyme yra parašyta, kad šio įstatymo 13 straipsnyje nurodytus mokesčius, išskyrus muitus, administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija.

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

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau - VMI) (centrinis mokesčių administratorius) - tai Valstybinei mokesčių inspekcijos sistemai vadovaujanti įstaiga, pavaldi ir atskaitinga Finansų ministerijai. VMI vadovauja viršininkas, kurį skiria ir atleidžia iš pareigų finansų ministras. VMI nuostatuose yra surašyti svarbiausi šios įstaigos uždaviniai. Jie yra tokie: 1) įgyvendinti mokesčių administravimo politiką, nustatytus mokesčių administravimo prioritetus, procedūras bei tvarką; 2) užtikrinti efektyvų teritorinių mokesčių inspekcijų darbą koordinuojant, kontroliuojant bei metodiškai joms vadovaujant; 3) padėti mokesčių mokėtojams bei mokesčius išskaičiuojantiems asmenims įgyvendinti savo teises ir pareigas.

³⁵ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 57.

VMI, įgyvendindama jai iškeltus uždavinius, atlieka daugybę funkcijų: rengia ir teikia apibendrintus mokesčio įstatymo paaiškinimus, konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais, nustato jų vienodo taikymo procedūras; šviečia ir informuoja mokesčių mokėtojus, nustato jų aptarnavimo prioritetus ir procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi; nustato mokesčių ir kitų įmokų apskaitos procedūras; pagal savo kompetenciją atlieka mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolę; nustato mokesčių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras; nagrinėja mokesčius ginčus; kaupia ir apibendrina mokesčių administravimo praktiką; Seimo, Vyriausybės ir Finansų ministerijos pavedimu leidžia teisės aktus mokesčių įstatymams įgyvendinti, rengia įstatymų projektus, teikia pasiūlymus dėl mokesčių įstatymų ir mokesčių administravimo tobulinimo; atlieka kitas įstatymų ir teisės aktų jai pavestas funkcijas.

VMI, kaip valstybinei mokesčių sistemai vadovaujanti institucija, turi daug teisių ir pareigų teritorinių mokesčių inspekcijoms. VMI privalo užtikrinti Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklos teisėtumą, tikslingumą ir efektyvumą, teikti Finansų ministerijai duomenis, paaiškinimus, išvadas ir kitą informaciją, šiai pareikalavus atsiskaityti už savo veiklą, užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtojus slaptumą ir t.t..

Teritorinė valstybinė mokesčių inspekcija (toliau - Apskritis VMI) (vietos mokesčių administratorius) yra Valstybinės mokesčių inspekcijos sistemos dalis, pavaldi ir atskaitinga VMI. Jos steigėjas yra VMI. Apskričių VMI skaičių ir jų veiklos zonas nustato finansų ministras. Pagal tipinius teritorinės (apskritis) valstybinės mokesčių inspekcijos nuostatus svarbiausi jos uždaviniai yra: 1) įgyvendinti mokesčių administravimo politiką, nustatytus mokesčių administravimo prioritetus, procedūras bei tvarką; 2) užtikrinti efektyvų mokesčių į valstybės ir savivaldybių biudžetus bei fondus mokėjimą bei išieškojimą; 3) padėti mokesčių mokėtojams ir mokesčius išskaičiuojantiems asmenims įgyvendinti savo teises ir pareigas.

Apskritis VMI, įgyvendindama jai pavestus uždavinius, atlieka daugybę funkcijų: konsultuoja mokesčių mokėtojus ir teikia informaciją apie mokesčių įstatymus ir kitus teisės aktus; priima ir nagrinėja mokesčių mokėtojų skundus, prašymus, pasiūlymus; tvarko mokesčių ir kitų įmokų į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei piniginius fondus apskaitą; paskirsto mokesčius tarp valstybės, savivaldybių biudžetų bei pinigų fondų; atlieka mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolę; ieško vengiančių mokėti mokesčius mokėtojų, išieško mokesčines nepriemokas, grąžina (įskaito) permokas ir t.t.

Apskritis VMI pareigūnai, vykdydami jai pavestas funkcijas, naudojami Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnyje įtvirtintomis teisėmis. Jie turi teisę: gauti iš įmonių, įstaigų ir organizacijų, tarp jų ir kredito įstaigų, dokumentus ir kitus duomenis, reikalingus jų pareigoms atlikti; laikantis nustatytos tvarkos įeiti į mokesčių mokėtojo patalpas ar teritoriją;

laikinais paimti iš mokesčių mokėtojo dokumentus; duoti mokesčių mokėtojui privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių; išieškoti ne ginčo tvarka iš asmenų sąskaitų banko įstaigose laiku nesumokėtus mokesčius; nustatytais atvejais duoti nurodymus banko įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojų sąskaitų; įstatymo nustatyta tvarka ir pagrindais areštuoti mokesčių mokėtojo turtą; surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus, skirti administracines nuobaudas, kitas finansines sankcijas, apskaičiuoti delspinigius; netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir 1.1. Be to, Apskritis VMI pareigūnai gali naudotis ir kitomis įstatymuose bei kituose teisės aktuose nustatytomis teisėmis.

Lietuvos Respublikos muitinė yra atsakinga už muitų administravimą Lietuvos Respublikoje. Pridėtinės vertės ir Akcizų mokesčius muitinė administruoja tiek, kiek jai pavesta pagal Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus. Administruojant muitus ir kitus minėtus mokesčius muitinė yra mokesčių administratorius, Muitinės departamentas - centrinis mokesčių administratorius, o teritorinė muitinė - vietos mokesčių administratorius. Muitinės bei jos pareigūnų teisinį statusą reglamentuoja Muitinės įstatymas bei Tarnybos muitinėje statutas.

Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija administruoja mokestį už aplinkos teršimą, mokestį už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų mokestį ir atskaitymo nuo pajamų pagal Miškų įstatymą, ir tik tiek, kiek jai pavesta pagal Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, Mokesčio už aplinkos teršimą, Naftos ir dujų išteklių mokesčio bei Miškų įstatymus.

Žemės ūkio ministerija administruoja Kvotinio cukraus gamybos mokestį, Papildomo cukraus gamybos mokestį bei Baltojo cukraus virškvočio mokestį, tačiau tik tiek, kiek nustatyta pagal šių mokesčių įstatymus.

2002 m. kovo 28 d. Seimas priėmė Lietuvos Respublikos finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos įstatymą, kuriuo apibrėžė šios Tarnybos paskirtį, uždavinius, funkcijas, organizacinę struktūrą ir kt. Viena pagrindinių šios Tarnybos funkcijų - įstatymų nustatyta tvarka ir pagrindais atskleisti ir tirti veikas, susijusias su mokesčių mokėtojų apgaulingu ar aplaidžių apskaitos tvarkymu, žinomai neteisingų duomenų apie mokesčius ir kitas įmokas pateikimu valstybės institucijoms, įgyvendinti prevencines priemones, užkertančias kelią mokesčių ir kitų įmokų nemokėjimui ir pan.

2.4.3. Teisiniai santykiai mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje

Mokesčio apskaičiavimas - tai mokesčio deklaracijos ar kito dokumento pildymas, nurodant mokesčio dydį pinigais, privalomą sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus³⁶. Tokiu būdu mokestis apskaičiuojamas visuma veiksmų, kurių metu yra nustatoma mokesčio bazė, pritaikomi nustatyti mokesčio tarifai, lengvatos, apskaičiuojama konkreti mokėtina mokesčio suma.

Mokesčius apskaičiuoja patys mokesčių mokėtojai. Tačiau yra atvejų, kai mokesčius gali apskaičiuoti ir mokesčių administratorius. Dėl kiekvieno priklausančio mokėti mokesčio pateikiama atskira mokesčio deklaracija. Mokesčių mokėtojo mokesčio deklaracija, pateikiama mokesčių administratoriui, turi būti nustatytos formos (ją nustato centrinis mokesčių administratorius), pateikiama laiku ir tik tam administratoriui, kuriam ji skirta.

Mokesčių administratorius kontroliuoja, ar teisingai yra paskaičiuojami ir laiku sumokami mokesčiai, ar nedaroma kitų mokesčių įstatymų pažeidimų. Tuo tikslu yra atliekamas mokesčių mokėtojų (mokestį išskaičiuojančių asmenų) patikrinimas. Mokesčių mokėtojo patikrinimas yra labai svarbi ir sudėtinga mokesčių administravimo sritis, sukelianti mokesčių mokėtojui tam tikras teises pasekmes, todėl teisės normose yra griežtai reglamentuotas.

Principinės nuostatos, reglamentuojančios mokesčių mokėtojo patikrinimą ir jo rezultatų įforminimą, yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatymo VI skyriuje. Detali patikrinimo atlikimo, jo rezultatų įforminimo tvarka yra nustatyta centrinio mokesčių administratoriaus. Yra nustatyta, kad mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Mokesčio mokėtojo patikrinimas (išskyrus numatytas išimtis) negali trukti ilgiau kaip 90 dienų. Paprastai laikomasi taisyklės, kad negalima pakartotinai tikrinti už tą patį mokestinį laikotarpį ir dėl to paties mokesčio. Patikrinimus atlieka vietos ir centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnai. Pareigūnai, tikrindami, ar teisingai apskaičiuotas mokestis, turi teisę gauti iš mokesčių mokėtojo reikalingus dokumentus, deklaracijas, paaiškinimus, tikrinti materialines vertybes, plombuoti jų saugojimo vietas, atlikti kontrolinius matavimus, netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir 1.1. Patikrinimo metu mokesčių mokėtojas turi būti išklausomas, jis gali teikti savo rašytines pastabas ir įrodymus dėl tikrinamo dalyko.

Mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo akte, kurį pasirašo patikrinimą atlikęs pareigūnas, su aktu pasirašytinai supažindindamas mokesčių mokėtoją. Mokesčio mokėtojas turi teisę teikti savo pastabas mokesčių administratoriui dėl patikrinimo akto. Tai jis turi padaryti per nustatytus terminus.

³⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 72.

Patikrinimo aktas tvirtinamas mokesčių administratoriaus sprendimu. Mokesčių administratorius gali ir nepatvirtinti patikrinimo akto ar patvirtinti iš dalies, pakeisti patikrinimo aktą, pavesti atlikti papildomą patikrinimą. Sprendime turi būti nurodomos patikrinimo metu papildomai nustatytos mokesčių sumos, permokų sumos, papildomai apskaičiuoti delspinigiai ir skirtos baudos. Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo vienas egzempliorius įteikiamas mokesčių mokėtojui. Patvirtintas patikrinimo aktas yra privalomas vykdyti. Jis gali būti apskūstas Mokestinių ginčų komisijai, o po to administraciniam teismui.

Patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytos mokestinės nepriemokos, t. y. nesumokėtos mokesčių, baudų ir priskaičiuotų delspinigių sumos, turi būti sumokėtos ne vėliau kaip per 20 dienų nuo sprendimo įteikimo jam dienos (jeigu atskiras mokesčio įstatymas nenurodo kito termino).

Taigi Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių mokėtojui suteikta galimybė geranoriškai padengti mokestinę nepriemoką, t. y. per 81 straipsnyje nustatytus terminus sumokėti nesumokėtus mokesčius, baudas ir delspinigius. Tačiau gali būti, kad mokesčių mokėtojas, užuot sąžiningai įvykdęs mokestinę prievolę, imsis tam tikrų veiksmų, stengdamasis išvengti ją atlikti (klastoti dokumentus, paslėpti turta, išimti pinigus iš sąskaitų banke ir t.t.). Siekiant to išvengti, Mokesčių administravimo įstatyme (95-104 str.) numatyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai. Jie yra tokie: 1) delspinigiai; 2) mokesčių administratoriaus pareigūno nurodymas banko įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitų; 3) mokesčio mokėtojo turto areštas; 4) hipoteka ar įkeitimas; 5) laidavimas ar garantija.

Mokesčio mokėtojui, laiku nevykdančiam mokestinės prievolės, mokesčių administratorius įteikia raginimą geruoju sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas. Mokesčio mokėtojui leidžiama sumokėti raginime nurodytas sumas per 20 dienų nuo raginimo įteikimo dienos (jeigu mokesčio įstatymas nenumato kito termino).

Mokesčio mokėtojui neįvykdžius mokestinės prievolės, mokesčio administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokesčio mokėtojo mokestinę nepriemoką, jeigu yra bent vienas iš šių pagrindų: 1) mokesčio mokėtojas nesumoka mokesčio ir su juo susijusių sumų, nurodytų mokesčio administratoriaus raginime; 2) mokesčio mokėtojas nesumoka deklaruoto mokesčio atitinkamame mokesčio įstatyme nustatytu terminu; 3) mokesčio mokėtojas per 20 dienų nesumoka mokesčių administratoriaus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo numatyto mokesčio ir su juo susijusių sumų.

Teisė išieškoti mokestinę nepriemoką įgyjama kitą dieną po to, kai pasibaigia raginime geruoju sumokėti mokestį nurodytas terminas, o jei raginimas nesiunčiamas - po 20

dienų po mokesčio įstatyme ar jo pagrindu priimtame lydimajame teisės akte nustatyto termino pabaigos.

Mokestinė nepriemoka priverstinai gali būti išieškoma šiais būdais: 1) duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos; 2) pateikiant laiduotojui ar garantui reikalavimą įvykdyti mokesčių mokėtojo prievolę ir už ją sumokėti mokestinę nepriemoką; 3) duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš laiduotojo ar garanto sąskaitos, jei jis nesumoka už mokesčių mokėtoją mokestinės nepriemokos, priimant sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto. Mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas yra penkeri metai.

3. MOKESČIŲ TEISĖS ŠALTINIAI

3.1. Bendrosios teorinės teisės šaltinių analizės prielaidos

Nepaisant vis stiprėjančių globalizacijos ir teisinio suderinamumo tendencijų, teisės šaltiniai, jų hierarchiniai ryšiai gerokai skiriasi priklausomai nuo to, kokiai konkrečiai teisės tradicijai atstovauja viena ar kita teisės sistema. Vertinant šiuo požiūriu Lietuvą, darytina tvirta išvada, kad mūsų šalis priklauso romanų germanų teisinių sistemų šeimai ir yra išsaugojusi norminio teisės akto, kaip svarbiausio šaltinio, prioritetinę reikšmę. Konstitucija ir jos pagrindu priimami įstatymai, iš kurių savo svarba išsiskiria kodeksai, - pagrindiniai Lietuvos teisės šaltinių sistemos elementai, oficialios ir privalomos teisės normų išraiškos formos³⁷.

Plačiąja prasme teisės šaltinis yra valstybės valdžios valia, kuri suformuluota (išreikšta) ir įtvirtinta teisės normose, tampa kartu ir valstybės valia. Norminių teisės aktų leidybos teisės aukščiausioji valstybės valdžia suteikia ir įvairiems kitiems (žemesnio lygmens) valstybės organams. Teisės formos (šaltinio) sąvoka praktikoje dažniausiai vartojama daugiskaitoje ir apibrėžiama kaip valstybės kompetentingų organų išleisti teisės aktai, kurių normose (elgesio taisyklėse) suformuluota (išreikšta) ir įtvirtinta valstybės valia.

Teisinis paprotys — teisės normų egzistavimo forma, kuri atsiranda kompetentingai valstybės institucijai sankcionavus (patvirtinus) elgesio taisyklę, susiformavusią pačioje visuomenėje dėl ilgalaikio ir daugkartinio kartojimosi. Papročiai atsiranda apibendrinus visuomenei reikšmingą besikartojantį elgesį, tapusį pastovia žmonių tarpusavio bendravimo forma. Paprotyje įtvirtinto elgesio socialinis reikšmingumas ir veiksmingumas vėliau suformuoja būtinybę užtikrinti tokios elgesio taisyklės įgyvendinimą ne tik visuomenės, bet ir valstybės priemonėmis. Paprotys istoriškai ankstesnis už įstatymą. Papročiai ir dabar atlieka

³⁷ Galginaitis J., Stankevičius R. Draudimo teisė // Vilnius: Teisės institutas, 2005. P. 58.

pozityvią funkciją reguliuodami tuos socialiai reikšmingus santykius, į kuriuos įstatymų leidėjui nebūtina ir nepageidautina kištis³⁸.

Teisinis paprotys – tai kompetentingo valstybės organo patvirtinta (sankcionuota) bet kuri paprotinė elgesio taisyklė (t.y. tokia taisyklė, kuri susiformuoja visuomenėje ilgą laiką dažnai ją taikant ir kurios laikomasi iš tradicijos). Valstybės sankcija tokiam papročiui suteikia privalomąjį, t.y. paverčia jį teisės norma. Teisinis paprotys yra seniausia teisės forma, vyravusi vergovinėse ir iš dalies feodalinėse valstybėse iki tol, kol monarchai pradėjo leisti įstatymus ir įsakymus. Teisinius papročius reikia aiškiai skirti nuo neteisinių, t.y. valstybės nesankcionuotų papročių. Vergovinės ir feodalinės valstybės iš pirmąkart bendruomeninės santvarkos perėmė daug įvairių joje susiformavusių papročių. Toli gražu ne visi jie tapo teisės normomis. Pavyzdžiui, taip ir liko valstybės neįteisinti rankų sukirtimai susitariant, rankų paspaudimai sveikinantis ir daug kitų papročių. Teisiniais papročiais tapo tik tie, kuriuos valstybė patvirtino (sankcionavo) teismų sprendimais, valdymo aktais, juos įrašė į įstatymus arba pateikė kaip nurodymus, kad tam tikrais atvejais būtų vadovaujama atitinkamais papročiais. Tokie valstybės sankcionuoti (patvirtinti) papročiai ir tapo teisiniais papročiais (teisės normomis).

Precedentas (lot. *precedens* — einantis priekyje) — tai elgesio taisyklė, atsirandanti anksčiau už įstatymų leidėjo valią. Istoriskai jis irgi kilo iš teismo sankcionuojamų papročių. Precedentai, kaip teisės forma, atsiranda tais atvejais, kai sprendžiant teisme konkrečią bylą nėra teisės normos, aiškiai reglamentuojančios šio konkretaus santykio dalyvių teises ir pareigas, arba teisėjui atrodo, kad pozityviosios teisės norma gerokai prieštarauja teisei kaip subjektinių teisių ir pareigų vienovei, reikalaujančiai visus vienodai vertinti ir nepripažinti niekam teisių be jas legalizuojančių pareigų vykdymo. Tada teismui reikia savarankiškai spręsti ginčą remiantis bendraisiais teisės principais ar bendra tos šalies pozityviosios teisės dvasia ir sukurti teisės normą *ad hoc* (šiam atvejui), kuria vėliau galėtų vadovautis ir kiti teismai, sprendami analogiškas bylas. Būtinybė precedentui atsirasti grindžiama ne tik įstatymo spraga, bet ir pozityvaus įstatymo priešingumu moralei, teisei³⁹.

Teisinis precedentas yra tokia teisės forma, kai teismo sprendimas konkrečioje byloje ar kito valstybės organo priimtas sprendimas konkrečiu klausimu taikomas ir kitais panašiais atvejais ir šitaip tampa visuotinio elgesio taisykle. Šiuo metu teisinis precedentas dar plačiai taikomas anglosaksiškųjų šalių teisėje (ypač civilinėje). Teisiniai precedentai turėjo įtakos ir formuojantis kai kurioms tam tikrų šalių konstitucinėms nuostatoms.

³⁸ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 240.

³⁹ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 240.

Precedentas – teismo arba administracinės institucijos sprendimas, tampa privaloma taisykle ateityje sprendžiant panašaus pobūdžio bylas. Precedento esmė yra ta, kad tokio pobūdžio sprendimai turi visiems privalomą pobūdį ir galią, analogišką precedento teisės normos privalomumui ir galiai. Precedentas yra teisminiai ir administraciniai. Teismo precedento gimtinė – Anglija. Iš jos precedentas paplito anglosaksų teisinėje sistemoje. Teismo precedento esmė yra ta, kad žemesnieji teismai privalo sekti aukštesniųjų teismų sprendimus, kurie jiems yra privalomi, o apeliaciniai teismai yra priklausomi nuo jų pačių priimtų sprendimų. Anglijoje yra laikomasi griežto precedento principo, kurio esmė yra ta, kad konkrečios bylos esminiams faktams sutapus su precedentu, teisėjas yra įpareigotas taikyti precedentą, kad ir koks nevykęs ar pasenęs jis būtų. Jei nors vienas esminis bylos faktas nesutampa, teisėjas nėra įpareigotas sekti precedentu. Kitose valstybėse, kuriose precedentas taip pat laikomas pirminiu teisės šaltiniu, pvz. Jungtinėse Amerikos Valstijose, leidžiami nukrypimai nuo teismų praktikos, t.y. precedento griežtumas nėra toks besąlygiškas.

Norminis teisės aktas yra iš esmės šiuolaikinė valstybės valdžios valios įteisinimo forma. Tai kompetentingo valstybės organo išleistas oficialus rašytinis dokumentas, kuriame suformuluotos (nustatytos) reikalaujamo elgesio taisyklės (teisės normos), t. y. nurodyta, kaip turi būti elgiamasi tam tikromis aplinkybėmis. Įprastas norminis teisės aktas yra įstatymas. Vergovinio ir feodalinio tipo valstybėse įstatymais dažniausiai būdavo paverčiami apdoroti ir susisteminti teisinių papročių bei precedentų užrašai. Jų rengėjai tais laikais reikalingiausius papročius ir precedentes aprašydavo ir įtraukdavo į tam tikrus rinkinius, taip sukurdami pirmuosius įstatymų tekstus. Lietuvoje tokiu būdu buvo sudaryti visi trys (1529 m., 1566 m. ir 1588 m.) Lietuvos statutai. Po pirmojo statuto paskelbimo įstatymų teisė Lietuvoje pamažu išstūmė iš visuomenės gyvenimo paprotinę ir precedentinę teisę. Nuo 1529 m. papročiais ir precedentais buvo remiamasi tik reguliuojant santykius, kurių neapėrė statutų nuostatos.

Dabar egzistuojančiose demokratinėse valstybėse valdžios valia išreiškiama ir įteisinama norminiuose teisės aktuose - parlamentų priimamuose įstatymuose ir kt. Jie laikomi svarbesniais už kitas teisės formas. Norminio teisės akto reikšmė ir juridinė (teisės šaltinio) galia taip pat pripažįstama normatyvinio (įpareigojančio) turinio sutartims. Lietuvos Respublikoje pagrindinis teisės šaltinis yra įstatymas. Teisiniais papročiais ir precedentais Lietuvoje beveik nesivadovaujama.

Taigi, apibendrinant galima teigti, jog teisės forma (šaltinis) - tai teisės išraiškos būdas. Teisės forma rodo, kokiomis priemonėmis valstybės valdžia įteisinama (legalizuoja) savo valią, kokios yra jos reikalavimų išorinės išraiškos (teisės šaltinių) formos.

3.2. Mokesčių teisės bendrieji ir specialieji šaltiniai

Atskirų teisės šaltinių buvimas – vienas iš būtinų atskiros teisės šakos požymių. Mokesčių teisė, nežiūrint jos svarbos, priklauso finansų teisės sistemai, todėl jos šaltiniai kartu yra finansų teisės šaltiniai. Kita vertus, mokesčių teisė turi tik jai būdingus šaltinius. Tai rodo santykinį šio finansinio – teisinio instituto savarankiškumą teisės sistemoje⁴⁰. Mokesčių teisės šaltinis – tai kompetentingos institucijos nustatyta tvarka priimtas norminis teisės aktas, įtvirtinantis teisės normas, kurios reguliuoja visuomeninius mokestinius santykius privalomų nurodymų davimo pagrindu⁴¹. Atskirose valstybėse svarbūs mokesčių teisės šaltiniai yra precedentas ir paprotys.

Teisės aktus, skirtus mokestiniams santykiams reguliuoti, leidžia Seimas, Vyriausybė, Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas, Aplinkos ministerija. Jų visuma sudaro atitinkamą mokesčių teisės šaltinių sistemą, kuri, atsižvelgiant į teisės aktų formą, teisinę galią, reguliavimo apimtį, yra skirstoma į atskiras sudėtines dalis (rūšis). Pavyzdžiui, pagal teisinę galią mokesčių teisės šaltiniai yra skirstomi į Lietuvos Respublikos Konstituciją, įstatymus, Konstitucinio Teismo nutarimus, poįstatyminius aktus.

Pagal reguliavimo apimtį yra išskiriami bendrieji ir specialieji mokesčių teisės šaltiniai. Bendrieji mokesčių teisės šaltiniai yra skirti įvairiems visuomeniniams santykiams, tarp jų ir mokestiniams, reguliuoti. Tokie šaltiniai yra Lietuvos Respublikos Konstitucija, Biudžetinės sandaros įstatymas, kiekvienais metais priimamas biudžeto patvirtinimo įstatymas, Administracinių teisės pažeidimų kodeksas ir kiti. Specialieji mokesčių teisės šaltiniai yra skirti tik mokestiniams santykiams reguliuoti. Pagrindinis specialusis mokesčių teisės šaltinis yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau - Mokesčių administravimo įstatymas), priimtas 2004 m. balandžio 13 d. Pagrindinis Mokesčių administravimo įstatymo bruožas yra tas, kad jis kompleksiskai reguliuoja mokestinius santykius. Kartu jame įtvirtintos pagrindinės sąvokos, mokesčių sistema, mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos, apibrėžtas mokesčių mokėtojo statusas, reglamentuota mokesčių mokėtojo apskaitos tvarka, bendrieji mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo išieškojimo, grąžinimo, delspinigių skaičiavimo ir baudų skyrimo klausimai, įtvirtintos atsakomybės, taikomos už mokesčių įstatymų pažeidimus, principinės nuostatos, nustatyti ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo subjektai ir šių ginčų nagrinėjimo procedūros. Mokesčių administravimo įstatymas yra pagrindas leidžiant kitus specialius mokesčių teisės šaltinius. Šio įstatymo 3 straipsnyje yra įtvirtinta, kad atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu. Todėl

⁴⁰ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 34.

⁴¹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 34.

atskirą specialiųjų mokesčių teisės šaltinių grupę sudaro atskirų mokesčių įstatymai, kuriuose nustatyti konkrečių mokesčių mokėtojai, apibrėžtas mokesčio objektas, mokesčio bazė, tarifas, mokesčio mokėjimo tvarka, lengvata ir pan.

Specialieji mokesčių teisės šaltiniai yra ir poįstatyminiai aktai, kuriuos leidžia Vyriausybė, Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. Vyriausybė, įgyvendindama mokesčių įstatymus, nustato atitinkamus metodus ir taisykles, užtikrinančias mokesčių administravimą, arba paveda tai padaryti Finansų ministerijai. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, įgyvendindama mokesčių administravimo politiką, leidžia teisės aktus mokesčių įstatymams įgyvendinti. Pažymėtina, kad joks poįstatyminis teisės aktas negali būti priimtas be finansų ministro sutikimo. Specialieji mokesčių teisės šaltiniai yra ir Seimo ratifikuotos ir įsigaliojusios tarptautinės sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, kurias Lietuva yra pasirašiusi daugiau kaip su 30 užsienio valstybių, ir kitos tarptautinės sutartys, skirtos mokestiniais santykiams reguliuoti.

Mokesčių teisės šaltiniai dėl savo formos, reguliavimo apimties įvairovės sudaro sudėtingą sistemą, kurioje gali būti išskiriamos atskiros mokesčių teisės šaltinių rūšys (grandys). Pagal teisinę galią mokesčių teisės šaltiniai skirstomi į įstatymus ir poįstatyminius aktus; pagal visuomeninių santykių reguliavimo apimtį yra skiriami bendrieji, bendrieji finansų ir mokesčių teisės ir specialieji šaltiniai. Prie bendrųjų mokesčių teisės šaltinių priskiriami tie teisės aktai, kurie šalia mokestinių reguliuoja ir kitų šakų reguliuojamus visuomeninius santykius. Šie teisės aktai yra bendri mokesčių, finansų ir kitų teisės šakų šaltiniai. Prie jų priklausytų, pavyzdžiui, LRK. Bendrieji finansų ir mokesčių teisės šaltiniai apima teisės normas, kurios taikytinos įvairiems finansų teisės reguliuojamiems visuomeniniams santykiams (Biudžetinės sandaros įstatymas, kasmet priimamas biudžeto patvirtinimo įstatymas ir t.t.). Specialiesiems mokesčių teisės šaltiniams būdinga tai, kad jie, nors ir priklauso finansų teisės šaltinių sistemai, reguliuoja išimtinai mokestinius santykius: Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, Akcizų įstatymas, Žemės mokesčio įstatymas ir kiti teisės aktai⁴².

Valstybė vis didesnę dėmesį skiria mokestiniais santykiams reguliuoti, tuo darydama tiesioginį poveikį ekonomikos plėtrai. Toks reguliavimas vykdomas pirmiausia specialiaisiais mokesčių teisės šaltiniais. Prie specialiųjų mokesčių teisės šaltinių pagal Mokesčių administravimo įstatymą priklauso teisės aktai, kurie „nustato mokestį, rinkliavą ar kitą įmoką į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus“, taip pat reguliuoja kitus apmokestinimo klausimus.

⁴² Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 35.

Išskirtinis specialusis mokesčių teisės šaltinis yra Mokesčių administravimo įstatymas, priimtas 1995 m. birželio 28 d. Esminis šio įstatymo, kaip pagrindinio mokesčių teisės šaltinio, bruožas tas, kad jis kompleksiskai reguliuoja mokestinius santykius, įtvirtindamas pagrindines mokesčių teisės nuostatas, taikytinas visiems mokesčiams. Mokesčių administravimo įstatymas: 1) įtvirtina LR valstybinę mokesčių sistemą; 2) nustato mokesčių administratorių sistemą ir jų įgaliojimus; 3) apibrėžia bendrąjį mokesčio mokėtojo statusą; 4) reglamentuoja bendruosius mokesčių skaičiavimo, mokėjimo ir išieškojimo reikalavimus; 5) nustato atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, jų taikymo pagrindus; 6) nustato mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrą. Įtvirtindamas bendrąsias mokesčių teisės nuostatas, Mokesčių administravimo įstatymas yra pamatas kitiems teisės aktams apmokestinimo klausimais priimti. Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnyje įtvirtinta, kad „Apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas arba jo pagrindu priimtas LRV nutarimas, arba jų pagrindu priimtas kitas teisės aktas“.

Kiekvienas mokesčio įstatymas ar jo pagrindu priimtas teisės aktas būtinai: 1) apibrėžia mokesčio mokėtojus ir asmenis, atleistus nuo mokesčio mokėjimo; 2) nustato apmokestinimo objektą ir mokesčio bazę; 3) įtvirtina mokesčio dydį; 4) nustato mokesčio mokėjimo taisykles ir mokesčio lengvatas.

Specialiuoju mokesčių teisės šaltiniu Mokesčių administravimo įstatymas pripažįsta ir tarptautines sutartis. Pagal įstatymą „Dėl tarptautinių sutarčių“, LR tarptautinės sutartys - tai susitarimai, kuriuos raštu sudaro LR su užsienio valstybėmis ar tarptautinėmis organizacijomis nepriklausomai nuo susitarimo pavadinimo. Tarptautinės sutartys savo juridine galia nėra vienareikšmės. Kaip skelbia LRK 138 straipsnis, LRS ratifikuotos tarptautinės sutartys yra sudedamoji Lietuvos teisinės sistemos dalis ir turi įstatymo galią. Todėl tokias sutartis turi atitikti visi kiti teisės aktai. Tokių sutarčių prioritetą vidaus mokesčių įstatymų atžvilgiu įtvirtina ir Mokesčių administravimo įstatymas, nustatydamas, kad „Jeigu tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios apmokestinimo taisyklės negu mokesčių įstatymuose ir šios sutartys yra ratifikuotos LR, tai taikomos tarptautinių sutarčių taisyklės“. Todėl specialiaisiais mokesčių teisės šaltiniais laikytinos sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, kurias Lietuva yra pasirašiusi su Vokietija, Prancūzija, Kazachstanu, Latvija, Lenkija, Kinija, Baltarusija ir kitomis valstybėmis. Tokių sutarčių vykdymą kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija.

4.MOKESTINIAI GINČAI IR ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIU TEISĖS PAŽEIDIMUS

4.1. Bendrosios teorinės teisinio konflikto ir teisinės atsakomybės analizės prielaidos

4.1.1. Teisėtas elgesys, teisės pažeidimai

Leisdama įstatymus ir poįstatyminius norminius teisės aktus, juose nustatydamą elgesio taisykles (teisės normas), valstybė reikalauja, kad jų būtų tiksliai ir nuosekliai laikomasi. Bet kuris įstatymas ar poįstatyminis norminis teisės aktas veiksmingas tik tada, kai jame nustatytus elgesio reikalavimus vykdo visi, visur ir visada. Teisėtumas - visuotinis faktinis Lietuvos norminiuose teisės aktuose nustatytų elgesio reikalavimų vykdymas. Teisėtumas pažeidžiamas tada, kai norminiuose teisės aktuose nustatyti reikalavimai nevykdomi arba netinkamai taikomos teisės normos. Kartu pažeidžiama ir teisėtvarka - Lietuvoje esama tvarka, nustatyta ir saugoma teisės normų. Taigi teisėtumas ir teisėtvarka iš esmės yra du skirtingi to paties reiškinių aspektai. Teisėtumas yra ne kas kita, kaip reikalaujamas piliečių elgimosi būdas (t. y. jų prievolė elgtis taip, kaip reikalauja teisės normos), o teisėtvarka yra teisėtumo įgyvendinimo rezultatas.

Teisėtą elgesį apibūdina tokie požymiai:

- 1) konkretaus asmens elgesys atitinka teisės normų reikalavimus ir reiškiasi toje socialinių santykių srityje, kuri yra reguliuojama teisės normų;
- 2) elgesys visuomenei būtinas arba bent pageidautinas;
- 3) daugiau ar mažiau sąmoningas elgesys: asmuo žino, ko ir kodėl siekia savo elgesiu; teisėto elgesio sąmoningumą sudaro asmens elgesio motyvai (dėl ko veikiama arba neveikiama), elgesio pobūdis (elgiamasi tyčia ar neatsargiai) ir elgesio tikslai (ko tokiu elgesiu siekiama)⁴³.

Įstatymo nežinojimas ar nesugebėjimas jį pritaikyti neatleidžia žmogaus, pažeidusiu tą įstatymą, nuo atsakomybės, ir tai visiškai teisinga, nes priešingu atveju bet kuris nusikaltėlis, remdamasis tuo, kad nežinojo teisinio reikalavimo, išvengtų atsakomybės. Asmuo, žinodamas įstatymus, turi sąmoningai juos vykdyti, t. y. jo elgesys turi atitikti teisės normų reikalavimus. Kitaip sakant, asmuo privalo atlikti tik tokius veiksmus, kurių iš jo reikalauja arba jam leidžia teisės normos, ir sąmoningai susilaikyti nuo poelgių bei veiksmų, kuriuos teisės normos draudžia. Toks elgesio būdas turi būti visuotinis. Visi žmonės prieš įstatymą yra lygūs.

Visi valstybės pareigūnų ir tarnautojų valdingi sprendimai turi būti paremti įstatymais ar poįstatyminiais teisės aktais. Atlikdami savo funkcijas ir kitus valdingus veiksmus,

⁴³ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 340.

pareigūnai ir kiti valstybės tarnautojai (taip pat ir jų atstovaujamos įstaigos) turi tiksliai ir besąlygiškai laikytis norminiuose teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų. Valstybės aparato darbuotojams suteikiami ypatingi įgaliojimai - valstybės vardu atlikti tam tikrus valdingus veiksmus, susijusius su įvairiais žmonių interesais. Jiems keliami didžiuliai reikalavimai, o svarbiausia - saugoti žmogaus teises. Saugodami piliečių teises ir imdamiesi priemonių jų teisėtiems interesams patenkinti, pareigūnai privalo pirmiausia patys gerai žinoti teisės reikalavimus bei griežtai jų laikytis ir nenuolaidžiauti asmenims, pažeidinėjantiems teisės normas. Kitaip sakant, visi valdingi pareigūnų ir valstybės institucijų veiksmai fizinių ir juridinių asmenų atžvilgiu turi būti paremti įstatymais ir poįstatyminiais teisės aktais.

Svarbi teisėtumo sąlyga yra atsakomybės už teisinių reikalavimų pažeidimą neišvengiamumo užtikrinimas. Paprastai teisės pažeidėjai žino, kad atlieka neleistinus veiksmus, už kuriuos reikės atsakyti, bet tikisi, jog pasiseks išvengti atsakomybės. Kad teisės pažeidėjai neišvengtų atsakomybės, valstybinė ir visuomeninė teisės reikalavimų laikymosi priežiūros sistema turi būti tinkamai organizuota. Lietuvoje užtikrinti įstatymų laikymąsi pirmiausia yra įpareigotos valstybės institucijos: teismai, prokuratūros, vidaus reikalų, valstybės kontrolės institucijos. Svarbų vaidmenį kovojant su teisės pažeidėjais atlieka spauda ir neabejingi visuomenės nariai. Pagal jų pateiktą informaciją teisės pažeidėjai dažnai traukiami atsakomybėn.

Teisėtas yra toks elgesys, kuris visiškai atitinka teisės normose nustatytus reikalavimus. Visi žmonių poelgiai yra teisėti, jei jie neprieštaruoja teisės normoms, įstatymams. Be to, teisėti poelgiai yra ir tokie, kurių apskritai nereguliuoja teisės normos ir dėl to neuždrausti. Galioja principas, kad leidžiama daryti viską, ko nedraudžia įstatymas. Teisėtas elgesys yra įprasta, natūrali laisvai (savo noru) daugumos piliečių (tarnautojų, pareigūnų, jų atstovaujamų įstaigų) atliekamos veiklos išraiška. Iš esmės Lietuvos piliečiai deramai naudojami savo teisėmis ir tinkamai atlieka savo pareigas. Tai jie daro sąmoningai. Tokį daugumos piliečių elgesio būdą lemia tai, kad teisės normų reikalavimai iš esmės atitinka dorovinius Lietuvos žmonių įsitikinimus, jų etinius poreikius ir interesus. Taip jiems elgtis diktuoja jų vidiniai (moraliniai, psichologiniai ir kt.) poreikiai bei įsitikinimai, sąmoningumas, gilus visuomeninės pareigos supratimas. Dalis piliečių, nors ir nėra labai sąmoningi, tačiau, žinodami ir suvokdami teisės pažeidimų padarinius, laikosi teisės reikalavimų, kad jiems nebūtų skirta bauda ar taikoma kitokia bausmė (teisinė atsakomybė).

Lietuvoje panaikintos kai kurios teisės pažeidimų (ypač nusikalstamumo) prielaidos. Antai iš esmės užbaigus valstybinio ir visuomeninio turto privatizavimą bei šalyje pasikeitus nuosavybės santykiams, kartu sumažėjo tų rūšių turto grobstymo galimybių, o įsitvirtinus demokratiniam valstybės valdymui, visiškai išnyko politinio nusikalstamumo prielaidos.

Tačiau tai, kad buvo atkurta nepriklausomybė, dar nereiškia, kad šalyje nebus teisės pažeidimų. Tokią išvadą paneigia pats gyvenimas, nes nusikaltimų ir kitų teisės pažeidimų mastai mūsų visuomenėje kasmet didėja.

Teisės pažeidimu laikomas bet koks teisės normų reikalavimų neatitinkantis žmogaus poelgis. Dažniausiai tai teisės normų draudžiama veika arba, jeigu ir leidžiama, tai veika, atliekama nesilaikant nustatytos tvarkos. Teisės pažeidimų priežastys mūsų visuomenėje gali būti įvairios. Jos paprastai skirstomos į subjektyvias (t. y. priklausančias tik nuo paties žmogaus valios) ir objektyvias (priklausančios ir nuo žmogaus valios, ir nuo kitų, t. y. išorinių, aplinkybių).

Subjektyvios teisės pažeidimų priežastys yra tokios: 1) menkas kai kurių individų sąmoningumas ir savanaudiškumas. Dėl šios priežasties padaroma daug turbinio pobūdžio teisės pažeidimų ir nusikaltimų (korupcija, kyšininkavimas, vagystės, plėšimai, sukčiavimas ir kt.); 2) alkoholizmas ir narkomanija. Apsvaigus nuo alkoholio ar narkotikų daroma daug nusikaltimų žmogaus asmenybei, jo sveikatai ir orumui (chuliganizmas, kūno sužalojimai, nužudymai, smurtas prieš moteris ir vaikus, dažni kelių eismo taisyklių pažeidimai ir kt.); 3) kai kurių individų priešiškus šalies teisėtavakai. Dėl šios priežasties niokojamas visuomeninis turtas, teršiama aplinka, siekiama pakenkti Lietuvos autoritetui pasaulyje.

Objektyvios (išorinės) teisės pažeidimų priežastys yra tokios: nedarbas, skurdas, ryški socialinė nelygybė, netikrumas dėl ateities, išnaudojimo bei diskriminacijos apraiškos, biurokratizmas, prastas teisinis žmonių (ypač jaunimo) parengimas gyvenimui, ypač prastas jų auklėjimas ir daug kitų neigiamų reiškinių, išplitusių mūsų visuomenėje.

Stiprinant teisėtumą svarbiausia yra žmogaus auklėjimo problema. Atkūrus nepriklausomybę staigiai pasikeitus socialinei ekonominei santvarkai, daugelio žmonių sąmonė nepakito. Žinoma, žmogaus sąmonė keičiasi kur kas lėčiau nei ekonominiai ir politiniai santykiai visuomenėje. Todėl šiandien, kovojant su teisės pažeidimais, daugiausia dėmesio turi būti skiriama žmogui, jo asmenybės formavimui, jo kultūriniam ir doroviniam ugdymui. Tai padaryti galima tik bendromis valstybės ir visuomenės pastangomis.

Visi teisės pažeidimai visuomenei yra žalingi. Tačiau įvairių teisės pažeidimų žalingumo laipsnis yra labai nevienodas. Todėl visi teisės pažeidimai pagal žalingumo laipsnį skirstomi į nusikaltimus, baudžiamuosius nusižengimus ir kitus teisės pažeidimus.

Nusikaltimai, kaip teisės pažeidimų rūšis, yra ne tik žalingi, bet ir pavojingi visuomenei. Tai įvairūs veiksmai (neveikimas), nukreipti prieš visų žmonių ypač saugomas vertybes, todėl jie iš esmės yra pavojingi visuomenei. Visi veiksmai (neveikimas), kurie yra pavojingi visuomenei ir laikytini kriminaliniais nusikaltimais, išvardyti baudžiamuosiuose įstatymuose. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso specialiojoje dalyje išvardyti tokie

nusikaltimai: nusikaltimai žmoniškumui, karo nusikaltimai, nusikaltimai Lietuvos valstybės nepriklausomybei, teritorijos vientisumui ir konstitucinei santvarkai, nusikaltimai žmogaus gyvybei, sveikatai, laisvei, garbei ir orumui, nusikaltimai vaikui ir šeimai, asmens privataus gyvenimo neliečiamumui, politinėms ir socialinėms teisėms, nuosavybei, informatikai, ekonomikai ir verslo tvarkai, finansų sistemai, valstybės tarnybai ir kt.

Baudžiamieji nusižengimai, kaip teisės pažeidimų rūšis, yra įvairūs visuomenei pavojingi veiksmai. Tai mažiau reikšmingi įstatymų, poįstatyminių norminių teisės aktų ir jais saugomų visuomenės ar kai kurių piliečių teisių pažeidimai. Visiems nusižengimams būdinga tai, kad juos padarius numatytos bausmės, nesusijusios su laisvės atėmimu (išskyrus areštą).

Kiti teisės pažeidimai skirstomi į administracinius teisės pažeidimus, drausminius nusižengimus ir civilinius teisės pažeidimus.

4.1.2. Teisinės atsakomybės samprata

Teisinė atsakomybė, kiek ji yra teisinė, jos samprata negali būti kildinama iš nieko kito, kaip tik iš pačios teisės prigimties⁴⁴. Teisinė atsakomybė - tai kalto asmens pasmerkimas ir bausmės (sankcijos) jam taikymas už netinkamą elgesį. Atsakomybė pradedama teisės pažeidimu ir baigiama teisės pažeidėjo teisių suvaržymu. Šiomis sąlygomis net buvo sunku įsivaizduoti, kad galima teisinė atsakomybė, ir nesusijusi su valstybės sankcijų (prievartos) taikymu.

Mūsų šalyje teisinės atsakomybės priemonėmis pirmiausia siekiama saugoti ir stiprinti esamą visuomenės gyvenimo tvarką. Be to, teisinė atsakomybė atlieka ir auklėjamąją funkciją. Ją taikant siekiama perauklėti teisės pažeidėjus, t. y. pašalinti iš jų sąmonės (psichologijos) neigiamus, visuomenei netinkamus, t. y. skatinančius atlikti neteisėtus veiksmus, mąstymo bruožus bei įtvirtinti jų sąmonėje visuomenei tinkamo (teisėto) elgesio būtinybės poreikį.

Numatydamas bausmes (sankcijas) už teisės normų pažeidimus, valstybė saugo esamą mūsų šalies teisėtą tvarką ir padeda piliečiams įsisąmoninti, kad būtina laikytis teisės normose įtvirtintų nurodymų bei reikalavimų.

4.1.3. Teisinės atsakomybės rūšys

Veiksmai ir poelgiai, kuriais pažeidžiamos teisės normos, yra labai įvairūs, egzistuoja įvairios teisinės atsakomybės rūšys bei bausmės (sankcijos), t. y. poveikio priemonės, kurios taikomos pažeidėjams. Atsižvelgiant į tai, kokio pobūdžio teisės normos pažeidžiamos, teisinė atsakomybė gali būti baudžiamoji, administracinė, drausminė, materialinė ir civilinė.

⁴⁴ Vaišvila A. Teisės teorija. // Vilnius. Justitia, 2000. P. 349.

Baudžiamoji atsakomybė - tai įvairios bausmės, kurias gali skirti tik teismas už kriminalinius nusikaltimus. Nusikaltimu laikoma visuomenei pavojinga veika (aktyvūs veiksmai ar neveikimas), numatyta Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse. Nuo kitų teisės pažeidimų rūšių nusikaltimas skiriasi veikos pavojingumu visuomenei. Nusikaltimų pavojingumo visuomenei laipsnis labai nevienodas, todėl ir bausmės už padarytus nusikaltimus yra skirtingos. Už vienus nusikaltimus taikomos sunkios bausmės, už kitus - lengvesnės, o kartais kaltas asmuo gali būti atleidžiamas nuo bausmės dėl nusikaltimo mažareikšmiškumo.

Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (22 str.) numatytos kriminalinių bausmių rūšys. Pagrindinės bausmės yra: laisvės atėmimas iki gyvos galvos, terminuotas laisvės atėmimas, pataisos darbai be laisvės atėmimo ir bauda. Kartu su pagrindinėmis bausmėmis nuteistiesiems gali būti skiriamos ir tokios papildomos bausmės: turto konfiskavimas, bauda, teisės eiti tam tikras pareigas, dirbti tam tikrą darbą ar užsiimti tam tikra veikla atėmimas. Mirties bausmė Lietuvoje panaikinta.

Administracinis teisės pažeidimas padaromas tada, kai pažeidžiama valstybinio valdymo tvarka, nustatyta administracinės, finansų, aplinkosaugos teisės ir kitų teisės šakų normų. Tai įvairūs veiksmai, kuriais pažeidžiami įstatymuose ir valstybinio valdymo institucijų teisės aktuose nustatyti reikalavimai (pvz., prekybos, kelių eismo ir kt. taisyklių pažeidimai). Dėl administracinių teisės pažeidimų valstybėje gali būti sukelta netvarka, pažeidžiamos žmogaus teisės. Kadangi tokie teisės pažeidimai trukdo siekti darnaus valstybinio valdymo tikslų, todėl yra žalingi ir valstybei, ir visuomenei.

Administracinė atsakomybė - tai administracinių nuobaudų kaltiems asmenims taikymas už jų padarytus administracinės teisės ir kai kurių kitų teisės šakų normų pažeidimus. Jas skiria valstybinio valdymo organai (pareigūnai), specialiai įgalioti nagrinėti administracinių teisės pažeidimų bylas ir taikyti administracines sankcijas. Ši teisė suteikta kelių policijos, priešgaisrinės apsaugos, aplinkos apsaugos, mokesčių inspekcijos ir kai kurioms kitoms institucijoms (jų pareigūnams).

Administracinės nuobaudos yra šios: įspėjimas, bauda, pažeidimo įrankio ar objekto konfiskavimas, asmeniui suteiktos specialiosios teisės (pvz., vairuoti transporto priemonę, medžioti, žvejoti) atėmimas, administracinis areštas (iki 30 parų), nušalinimas nuo darbo (pareigų). Daikto konfiskavimas, specialiosios teisės atėmimas ir nušalinimas nuo darbo (pareigų) gali būti skiriamos kaip pagrindinės ir kaip papildomos nuobaudos.

Darbo drausmę darbuotojas pažeidžia tada, kai nevykdo arba netinkamai vykdo darbo pareigas. Jis šiurkščiai pažeidžia darbo tvarką tada, kai neatvyksta į darbą be svarbių priežasčių visą darbo dieną (pamainą), neleistinai elgiasi su lankytojais ar klientais, darbe

įvykdo vagystę, sukčiauja, pasisavina arba iššvaisto turtą, darbo metu būna neblaivus ir kt. Kai kada, pažeidus darbo drausmę, įmonei ar įstaigai padaroma materialinė žala. Tokiais atvejais darbo drausmės pažeidėjas gali būti traukiamas ne tik drausminėn, bet ir materialinėn atsakomybėn.

Drausminė atsakomybė - tai drausminio poveikio priemonių darbo drausmės pažeidėjams taikymas. Jas skiria darbdavys ar jo įgaliotas administracijos vadovas. Pagal Lietuvos Respublikos darbo kodeksą (237 str.) už darbo drausmės pažeidimą gali būti skiriamos šios drausminės nuobaudos: pastaba, papeikimas, atleidimas iš darbo.

Drausmines nuobaudas reikia aiškiai skirti nuo administracinių. Administracines nuobaudas skiria specialios, tam įgaliotos valstybinio valdymo institucijos bei jų atstovai (kelių policijos komisarai, priešgaisrinės apsaugos inspektoriai ir kt.), o drausmines nuobaudas - darbdaviai, paprastai įmonių ar įstaigų vadovai. Drausminę atsakomybę reikia taip pat aiškiai skirti nuo materialinės.

Materialinė atsakomybė - tai darbuotojo pareiga įmonei ar įstaigai atlyginti dėl jo kaltės padarytą žalą. Tiek drausminė, tiek materialinė atsakomybė gali būti taikomos tik pažeidus darbo drausmę ir tik tam darbuotojui, kuris su ta įmone yra pasirašęs darbo sutartį. Tačiau materialinė atsakomybė gali būti taikoma padarius ne bet kokį darbo tvarkos pažeidimą, o tik tokį, dėl kurio įmonė (įstaiga) patiria materialią žalą (pvz., kai darbuotojas praranda ar sugadina darbo įrankius). Visą žalą arba jos dalį privalo atlyginti kaltas darbuotojas, o žalos atlyginimas nelaikomas drausmine nuobauda.

Civilinė teisė pažeidžiama tada, kai pažeidžiami teisės normų reguliuojami turtiniai ir su jais susiję asmeniniai santykiai. Turtinius santykius reguliuoja civilinės teisės, o kai kuriais atvejais ir žemės bei kai kurių kitų teisės šakų normos. Civilinės teisės pažeidimai yra: žalos kito asmens ar organizacijos turtui padarymas, prievolių išipareigojimų nevykdymas arba netinkamas vykdymas ir kt.

Civilinė atsakomybė - tai kalto asmens turtinė prievolė atlyginti kitam asmeniui padarytą žalą (nuostolius). Kadangi padarius civilinės teisės pažeidimus atsiranda turtinė žala, jai atlyginti taikomos turtinio atkuriamojo pobūdžio priemonės (sankcijos): atitinkamos pinigų sumos sumokėjimas nukentėjusiam asmeniui; tam tikro turto išieškojimas iš kalto asmens nukentėjusiojo naudai; neteisėtai sudaryto sandorio pripažinimas negaliojančiu; neteisėtai gautos sumos išieškojimas valstybės naudai; netesybų mokėjimas (pažeidus sutartis); nukentėjusio asmens atsisakymo visiškai ar iš dalies vykdyti sutartį pripažinimas teisėtu ir kt. Turtines sankcijas skiria teismas arba kita kompetentinga institucija, turinti specialų įgaliojimą (pvz., arbitražas) taikyti tokias sankcijas.

Kai viena visuomenei žalinga veika pažeidžiami ne vienos rūšies visuomeniniai santykiai, tai tuo padaromi kelių rūšių teisės pažeidimai - civilinės ir administracinės arba administracinės ir darbo teisės pažeidimai ir pan. Pavyzdžiui, jei automobilio vairuotojas, pažeisdamas eismo taisykles, padaro turtinę žalą pėsčiajam, šiuo savo veiksmu jis nusižengia ir pagal administracinę, ir pagal civilinę teisę. Tokiu atveju jam gali būti taikoma ir civilinė, ir administracinė atsakomybė.

Pažymėtina, kad nusikaltimas ir kitos rūšies teisės pažeidimas negali būti tapatinami. Nusikaltimas yra visuomenei pavojingas teisės reikalavimų pažeidimas, tuo tarpu kitais atvejais, t. y. kai nėra visuomenei pavojingo požymio, tėra tik teisės pažeidimas. Taigi baudžiamoji atsakomybė negali būti tapatinama su administracine, drausmine ar civiline atsakomybe. Tačiau nusikaltimais dažnai padaroma ir materialinė žala. Jei nukentėjusiajam atlyginama nusikaltimu padaryta žala, tai laikoma ne kaltojo civiline teisine atsakomybe, o tik civilinio proceso priemone turtinei žalai atlyginti.

4.2. Mokestiniai ginčai

Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsnyje yra įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas turi teisę apskųsti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma arba neveikimą. Jeigu taip įvyksta, kyla mokestiniai ginčai.

Mokestiniam ginčams privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra, todėl mokestinių ginčių nagrinėjimas susideda iš dviejų dalių - ikiteisminio mokestinių ginčių nagrinėjimo, kurį atlieka centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčių komisija, ir teismo mokestinių ginčių nagrinėjimo Vilniaus apygardos administraciniame teisme ir Vyriausiąjame administraciniame teisme, kai skundžiamas centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčių komisijos sprendimas. Pažymėtina, kad privaloma ikiteisminė mokestinių ginčių nagrinėjimo procedūra neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 150 straipsnį centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyla tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Skundas yra paduodamas per vietos mokesčių administratorių. Skundas turi būti pateikiamas raštu per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia. Centrinis mokesčių administratorius skundą nagrinėja tik tada, jei jis atitinka įstatyme įtvirtintus reikalavimus. Jei skundas neatitinka nustatytų reikalavimų, centrinis mokesčių administratorius savo sprendimu mokesčių mokėtojui nustato 15 dienų terminą trūkumams

pašalinti. Reikia pažymėti tai, kad, praleidus nustatytą skundo padavimo terminą, centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu jis gali būti atnaujintas. Priėmus sprendimą atnaujinti praleistą terminą skundai paduoti, sustabdomas ginčijamų dar neišieškotų mokesčių, baudų ir delspinigių išieškojimas, bet tai nėra kliūtis paskirti ar pagrindas panaikinti kurią nors mokesčių išieškojimo užtikrinimo priemonę.

Centrinis mokesčių administratorius sprendimą turi priimti per 30 dienų nuo skundo gavimo. Jei skundas sudėtingas, šis terminas gali būti pratęstas iki 60 dienų, apie tai pranešant skundą padavusiam asmeniui. Centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs skundą, priima vieną iš šių sprendimų: 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kurį mokesčių mokėtojas skundžia; 2) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 4) paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą; 5) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su sprendimu, turi teisę per 20 dienų nuo sprendimo gavimo dienos jį apskusti Mokestinių ginčų komisijai arba teismui. Sprendimo neapskundus, jį privalo vykdyti ginčo šalys, taip pat su ginču susiję tretieji asmenys.

Mokestinių ginčų komisija yra viešasis juridinis asmuo, išlaikomas iš valstybės biudžeto. Komisijos narius skiria Vyriausybė šešerių metų laikotarpiui. Mokestinių ginčų komisija yra speciali mokestiniams ginčams nagrinėti suformuota institucija, kurios vienintelis uždavinys yra operatyviai, objektyviai išnagrinėti ginčą ir priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnį Mokestinių ginčų komisija nagrinėja: mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratorius sprendimų; mokestinius ginčus, kilusius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per nustatytus terminus nepriėmė sprendimo.

Skundas Mokestinių ginčų komisijai per centrinį mokesčių administratorių pateikiamas per 20 dienų nuo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo gavimo dienos arba per 20 dienų nuo termino sprendimui priimti pasibaigimo dienos. Skundai, paduodamam Mokestinių ginčų komisijai, keliami tie patys reikalavimai kaip ir skundai, paduodamam centriniam mokesčių administratoriui. Mokestinių ginčų komisija taip pat gali atnaujinti skundo padavimo terminą. Mokestinių ginčų komisija sprendimą priima per 60 dienų nuo skundo gavimo. Ji priima vieną iš šių sprendimų: 1) patvirtina centrinio mokesčių

administratoriaus sprendimą arba panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą; 2) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) pakeičia centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą; perduoda skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje yra paskutinė ikiteisminio šių ginčų nagrinėjimo pakopa. Jos sprendimą apskundus teismui, prasideda teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas. Mokesčių mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo), nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę jos sprendimą apskusti teismui. Centrinis mokesčių administratorius Mokestinių ginčų komisijos sprendimą apskusti teismui gali tik tuo atveju, jei jis ir Komisija, spręsdami ginčą, skirtingai interpretavo įstatymo ar kito teisės akto nuostatas. Skundą teismui mokesčių mokėtojas paduoda ne vėliau kaip per 20 dienų po centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Skundus dėl Mokestinių ginčų komisijos priimtų sprendimų pirma instancija nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Jo sprendimas apeliacine tvarka per 14 dienų nuo sprendimo paskelbimo gali būti skundžiamas Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui.

Be minėtų mokestinių ginčų, gali kilti ir kiti ginčai dėl mokesčių administratoriaus ar jo pareigūnų veiksmų (neveikimo) mokesčių ir kitų mokėjimų klausimais, kurie nepatenka į mokestinių ginčų kategoriją. Tokie ginčai pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 26 straipsnio 3 dalį gali būti skundžiami Administracinių ginčų komisijai arba tiesiogiai administraciniam teismui.

4.3. Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą ir jos pagrindas

Mokesčių įstatymų pažeidimai daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, todėl padarius tokius pažeidimus paprastai pradeda veikti teisinės atsakomybės mechanizmas. Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą – tai mokesčių ir kitų įstatymuose nustatytų valstybės prievartos priemonių taikymas mokesčių įstatymų pažeidėjams, siekiant juos nubausti ir pašalinti atsiradusias neigiamas pasekmes.

Teisinės atsakomybės pagrindas yra kaltas neteisėtas elgesys (veikimas arba neveikimas), kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai ir padaroma žala valstybės finansiniams interesams⁴⁵. Kiekvieną mokesčių įstatymų pažeidimą apibūdina pavojingumo visuomenei, priešingumo teisei, kaltumo ir baudžiamumo požymiai. Pažymėtina, kad mokesčių įstatymų pažeidimai yra labai įvairūs. Jie skiriasi pagal savo objektą, dalyką,

⁴⁵ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 209.

padarymo būdą, pavojingumo laipsnį ir pan. Todėl kiekvienas konkretus mokesčio įstatymo pažeidimas turi jam būdingus požymius, t. y. atitinkamą juridinę sudėtį, kurios elementai yra: pažeidimo subjektas, pažeidimo objektas, subjektyvioji ir objektyvioji pažeidimo pusės.

Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą yra kompleksinis teisinis institutas, jungiantis atskiras atsakomybės rūšis. Kartu pažymėtina, kad ši atsakomybė turi ir specifines savybes, nulemtas mokesčių santykių specifikos, todėl, be tradicinių atsakomybės rūšių (administracinės, baudžiamosios), čia taikoma ir finansinė atsakomybė.

4.3.1. Finansinės sankcijos

Finansinė sankcija - tai mokesčių įstatyme numatyta pinigų suma, kurią mokesčių administratoriaus sprendimu privalo sumokėti asmuo, laiku neįvykdęs mokesčių prievolės ar padaręs kitus mokesčių įstatymų pažeidimus, už kuriuos numatytas tokios sankcijos taikymas⁴⁶. Pagrindinė finansinė sankcija yra bauda. Valstybė, nustatydamą ir taikydama tokią finansinę sankciją kaip baudą, siekia, kad būtų surinktos piniginės prievolės. Baudos, kaip finansinės sankcijos, pagal savo pobūdį iš esmės nesiskiria nuo administracinių baudų, nes ir vienos, ir kitos pažeidėjui sukelia neigiamas turtinio pobūdžio pasekmes ir skatina mokesčių mokėtojus vykdyti mokesčių prievoles. Vis dėlto jos skiriasi pagal taikymo tvarką, taikymo subjektus, taikymo procedūras, sukliamas teises pasekmes ir t. t.

Pagrindinės baudų, kaip finansinių sankcijų, skyrimo nuostatos yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatyme, taip pat konkrečių mokesčių įstatymuose. Pažymėtina, kad naujajame Mokesčių administravimo įstatyme labai sumažėjo mokesčių įstatymų numatomų pažeidimų atvejų, už kuriuos gali būti skiriama bauda. Pagal šio įstatymo 139 straipsnį baudos iš esmės yra skiriamos už mokesčių mokėtojų sumažinimą, t. y. tada, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesčių neteisėtai sumažino. Tokiais atvejais mokesčio mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčių suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčių sumos dydžio bauda (jei atitinkamo mokesčių įstatymas nenumato kitaip). Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas baudą. Numatyti atvejai, kai aukščiau minėtos baudos netaikomos. Pavyzdžiui, kai mokesčių mokėtojas po mokesčių deklaracijos pateikimo pastebėjo, kad deklaravo per mažą mokesčių, bet ją patikslino ir pateikė mokesčių administratoriui. Taip pat nustatyta, kad biudžetinėms įstaigoms, taip pat Lietuvos bankui

⁴⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 214.

minėtos baudos neskiriamos. Teisės aktai, kuriais sumažinamos arba panaikinamos baudos, esant Mokesčių administravimo įstatymo nustatytoms sąlygoms, taikomi ir už pažeidimus, padarytus iki šių aktų įsigaliojimo.

Mokesčių įstatymuose yra įtvirtinta nuostata, kad, nustačius mokesčių pažeidimus, už kuriuos numatytos finansinės sankcijos, jos turi būti skiriamos pažeidėjams. Tačiau šis reikalavimas nėra imperatyvus. Mokesčių administravimo įstatyme numatyti atvejai, kai mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudų mokėjimo. Pagal 141 straipsnį nuo baudų mokėjimo mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas: jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti; kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidusi mokesčio įstatymą, nepadarė žalos biudžetui; kai mokesčių mokėtojas įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos.

Nuo baudų atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs ar šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta tvarka yra atidėtas ar išdėstytas tam tikrais laikotarpiais. Nuo baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokesčių ginčų metu - ir mokesčių ginčą nagrinėjanti institucija (centrinis mokesčių administratorius ar Mokesčių ginčų komisija). Atsisakymą atleisti nuo baudų mokesčių mokėtojas gali apskusti Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

4.3.2. Administracinė ir baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus

Administracinė atsakomybė taikoma už tokius mokesčių įstatymų pažeidimus, kurie pagal savo pobūdį ir pavojingumą laikomi administraciniais teisės pažeidimais ir už kuriuos numatyta administracinė atsakomybė. Tokie pažeidimai yra apibrėžti ATPK dvyliktajame skirsnyje „Administraciniai teisės pažeidimai, prekybos, finansų, apskaitos ir statistikos srityje“. Pažymėtina, kad šiame skirsnyje numatyti mokesčių įstatymų pažeidimai nėra vienalyčiai. Vieni iš jų iš esmės yra piktybiniai mokesčių įstatymų pažeidimai (jie numatyti Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnyje). Tokie yra: neregistruoto kasos aparato, kuris dubliuoja registruotą kasos aparatą, naudojimas; ataskaitų ir dokumentų apie pajamas, turta, pelną pateikimo tvarkos pažeidimas, mokesčių vengimas; apskaitos taisyklių pažeidimas ir kt. Antrą grupę sudaro atskirų mokesčių pažeidimai. Tokie yra: akcizais apmokestinamų prekių laikymas, gabenimas, naudojimas ar realizavimas pažeidžiant nustatytą tvarką; biokuro, naftos produktų gabenimo ir laikymo taisyklių pažeidimas ir kt.

Trečią grupę sudaro pažeidimai, kurie iš esmės nėra mokesčių įstatymų pažeidimai, bet yra su jais susiję. Toks yra kasos aparatų eksploatavimo ar kasos operacijų tvarkos pažeidimas, netikrų banderolių gaminimas ir kt. Administracines bylas už mokesčių įstatymų pažeidimus nagrinėja ir nuobaudas skiria paprastai Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas, jo pavaduotojas ar kitas viršininko įgaliotas asmuo.

Baudžiamoji atsakomybė taikoma už tokius mokesčių įstatymų pažeidimus, kurie yra labai pavojingi, nukreipti prieš valstybės mokesčių politiką, daro didelę žalą jos finansiniams interesams. BK numatyta baudžiamoji atsakomybė už tokius nusikaltimus finansų ir mokesčių sistemai: mokesčių nesumokėjimą; neteisingų duomenų apie pelną ar turtą pateikimą; deklaracijos nepateikimą; apgaulingą apskaitos tvarkymą. Pažymėtina, kad BK išskiriami nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai. Pavyzdžiui, deklaracijos nepateikimas yra laikomas baudžiamuoju nusižengimu.

IŠVADOS

1. Mokestinius santykius reguliuojančių teisės normų visumos tyrimas bendrosios teisės teorijos kategorijų kontekste patvirtino hipotezę, kad bendrosios teisės teorijos kategorijomis galima ir būtina aprašyti bei analizuoti kiekvieną pakankamai didelę ir santykiškai savarankišką teisės normų, kurias tarpusavyje jungia tas pats reguliavimo dalykas, visumą.
2. Mokesčių teisė - tai visuma teisės normų, reguliuojančių visuomeninius santykius, atsirandančius nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei valstybės pinigų fondus. Mokesčių teisės normos turi paskirtį ne tik užtikrinti valstybės pajamų gavimą, bet ir apsaugoti ūkio subjektų bei gyventojų interesus. Šias normas sieja bendras teisinio reguliavimo dalykas – visuomeniniai santykiai mokesčių surinkimo, mokesčių institucijų administravimo ir kylančių mokestinių ginčų sprendimo srityse.
3. Mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas. Šie santykiai - tai valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų, kurių priimti sprendimai (nurodymai) yra privalomi mokesčio mokėtojams. 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.
4. Esama teisės šaltinių, kuriuose dominuoja teisės normos, reguliuojančios mokestinius santykius, todėl galima teigti, kad mokesčių teisė turi savus teisės šaltinius. Mokesčių teisės šaltinis - tai kompetentingos institucijos nustatyta tvarka priimtas norminis teisės aktas, įtvirtinantis teisės normas, kurios reguliuoja visuomeninius mokestinius santykius privalomų nurodymų davimo pagrindu.
5. Nepaisant santykiškai savarankiško teisinio reguliavimo dalyko ir teisės šaltinių, tyrimo metu nepavyko nustatyti, kad esama pakankamai teorinių prielaidų patvirtinti teiginį, jog mokesčių teisė – savarankiška teisės šaka romanų germanų teisės tradicijai būdingos teisės šakų sistemos kontekste. Daugiau teorinių argumentų palaiko teiginį, kad mokesčių teisės vardu įvardijama teisės normų visuma yra svarbus finansų teisės institutas.

SANTRAUKA

Magistro darbe „Mokesčių teisė: bendrosios teisės teorijos aspektai“ buvo tiriamos pagrindinės mokesčių teisės kategorijos. Magistro darbo tikslas - bendrosios teisės teorijos kategorijomis aprašyti ir išanalizuoti teisės normų, reguliuojančių su mokesčiais susijusius visuomeninius santykius, visumą. Magistro darbe buvo nagrinėjamos pagrindinės bendrosios teisės teorijos kategorijos ir teisės normos, reguliuojančios visuomeninius santykius mokesčių srityje. Nagrinėta mokesčių teisės sampratos problematika. Analizuota mokesčių teisės funkcionavimo teorinė dalis, koncentruotasi ties pačiu reiškiniu, aptartos pagrindinės sąvokos ir ribos. Nėra dar tvirtai suformuotos nuomonės: ar jau laikas kalbėti apie mokesčių teisę kaip savarankišką teisės šaką? Atsakymą į šį ir panašius klausimus buvo ieškoma šiame magistro darbe iš bendrosios teisės teorijos perspektyvos, tiriant, testuojant visuomeninius santykius mokesčių srityje reguliuojančią teisės normų visumą pagrindinėmis bendrosios teisės teorijos kategorijomis (teisės norma, teisės samprata, teisės struktūra, teisės šaltiniai, teisinio reguliavimo dalykas, metodas ir kt.). Apžvelgiami teoriniai teisės reguliavimo ir teisės taikymo klausimai. Analizuojami norminiai teisės aktai bei teismų praktika. Nagrinėjami norminiai teisės aktai – Konstitucija, Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ir kiti teisės aktai. Nagrinėjama Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika. Apžvalga baigiama vertinimu, t.y. išryškinamos autorių nuomonių stipriosios bei silpnosios pusės ir pateikiamas asmeninis požiūris į nagrinėjamus klausimus. Prieita išvados, kad teisės sampratos problematikos suvokimas gali atnešti nemažai naudos tiek teorinėje, tiek praktinėje veikloje, nes nuo to kaip teisę supranta vienas ar kitas teisėjas – priklausys konkrečios bylos sprendimas.

SUMMARY

The fundamental conceptions of the tax law are analyzed in the Master's Thesis "Tax Law: the aspects of the common law theory". The objective of the Master's Thesis is to describe and analyze the legal norms, regulating public relations related to taxes, in their entirety using categories of the common law theory. The fundamental categories of the common law theory and legal norms, regulating public relations in the tax area, are researched in the Master's Thesis. The work contains the analysis of the problematic issues of the tax law conception. It contains the analysis of the theoretical section of the tax law functioning by concentrating on the phenomenon itself, and the discussion of the main concepts and limits. There is no strong opinion on the topic, whether it is already time to discuss the tax law as an independent law branch as yet. The answer to this problem and other similar issues is sought in this Master's Thesis from the perspective of the common law by researching and testing the legal norms, regulating public relations related to taxes, in their entirety using categories of the common law theory (legal norm, conception of law, structure of law, law resources, subject of legal regulation, method, etc.). The work contains the review of theoretical issues of legal regulation and law application, the analysis of normative legislative acts and the practice of courts, the research of the following normative legislative acts: the Constitution, the Civil Code of the Republic of Lithuania, the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania and other legislation, and the analysis of the practice of the Supreme Court of Lithuania. The review is completed by the evaluation, i.e. strengths and weaknesses of the authors' opinions are highlighted and the personal opinion on the analyzed issues is submitted. The conclusion is reached that perception of the problematic issues of the law conception may bring a lot of benefits both in theoretical and practical activities, since the perception of the law by the particular judge may determine the judgment in a specific case.

Literatūros sąrašas

1. Norminiai teisės aktai:

- 1.1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 33-1014;
- 1.2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Priimtas 2000 m. liepos 18 d. // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262;
- 1.3. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas. Priimtas 2002 m. vasario 28 d. // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340;
- 1.4. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas: Priimtas 1999 m. sausio 14 d. // Valstybės žinios, 1999, Nr.13-308;
- 1.5. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas: Priimtas 2001 m. spalio 30 d. // Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3484;
- 1.6. Lietuvos Respublikos finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas: Priimtas 2002 m. kovo 28 d. // Valstybės žinios, 2002, Nr. 33-1250;
- 1.7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas: Priimtas 2002 m. liepos 2 d. // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085;
- 1.8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas: Priimtas 1995 m. birželio 28 d. // Valstybės žinios, 1995, Nr.61-1525;
- 1.9. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas: Priimtas 2000 m. gruodžio 13 d. // Valstybės žinios, 2001, Nr.110-3992;
- 1.10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas: Priimtas 1993 m. gruodžio 23 d. // Valstybės žinios, 1994, Nr.28-490.

2. Specialioji literatūra:

- 2.1. Alexy R. Teisinio argumentavimo teorija // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005;
- 2.2. Bakševičienė R. Teisė - kas tai? Kelios teisės sampratos // Teisė. 1996. Nr.30. P.15-28;
- 2.3. Berman H.J. Teisė ir revoliucija: Vakarų teisės tradicijos formavimas // Vilnius: Pradai, 1999;
- 2.4. Cairns W. Europos Sąjungos teisės įvadas // Vilnius: Eugrimas, 1999;
- 2.5. Cotterrell R. Teisės sociologija: Įvadas // Kaunas: Dangerta, 1997;
- 2.6. Dunleavy P. Valstybės teorijos: liberalios demokratijos politika // Vilnius: Eugrimas, 1999;

- 2.7. Dworkin R. Teisės imperija // Vilnius: Lietuvos Rašytojų sąjungos leidykla, 2005;
- 2.8. Herbert H., Adolphus L. Teisės samprata // Vilnius: Pradai, 1997;
- 2.9. Galginaitis J., Stankevičius R. Draudimo teisė // Vilnius: Teisės institutas, 2005;
- 2.10. Glendon M.A., Gordon M.W., Osakwe C. Vakarų teisės tradicijos // Vilnius: Pradai, 1993;
- 2.11. Hayek F.A. Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. T. 1: Taisyklės ir tvarka // Vilnius: Eugrimas, 1998;
- 2.12. Hayek F.A. Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. T. 3: Laisvosios visuomenės politinė tvarka // Vilnius: Eugrimas, 1999;
- 2.13. Kelsen H. Grynoji teisės teorija // Vilnius: Eugrimas, 2002;
- 2.14. Lastauskienė G. Vertybiškai neutrali teisės samprata. Jos ženklai Lietuvos teisinėje mintyje ir praktikoje // Teisės Problemos 2006/1 (51), Vilnius: 2006;
- 2.15. Maksimaitis M., Vansevičius S. Lietuvos valstybės ir teisės istorija // Vilnius: Justitia, 1997;
- 2.16. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė // Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
- 2.17. Mikelėnas V. ir Mikelėnienė D. Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai // Vilnius: Justitia, 1999;
- 2.18. Šimašius R. Teisinis pliuralizmas // Filosofija ir sociologija. – Nr. 1. – 2002. – P. 52 – 56;
- 2.19. Vaišvila A. Teisės teorija // Vilnius: Justitia, 2000;
- 2.20. Vansevičius S. Teisės teorija // Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 1998;
- 2.21. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija // Vilnius: Justitia 2000;
- 2.22. Zweigert K., Kötz H. Lyginamosios teisės įvadas // Vilnius: Eugrimas, 2001.

3. Teismų sprendimai:

- 3.1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas dėl LR Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 "Dėl žyminio mokesčio tarifų bei Žyminio mokesčio mokėjimo ir gražinimo tvarkos patvirtinimo" patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4-27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo LR Konstitucijai, taip pat LR žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir LR konkurencijos įstatymo 6 straipsniui // Valstybės Žinios, 1996.03.20, Nr.: 25;
- 3.2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d., nutarimas dėl LR mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56

- straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo LR Konstitucijai // Valstybės Žinios, 1997.07.16, Nr.: 67;
- 3.3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas dėl LR akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo LR Konstitucijai // Valstybės Žinios, 1998.10.16, Nr.: 91;
- 3.4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai // Valstybės Žinios, 2006.09.28, Nr.: 104;
- 3.5. Lietuvos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2005 m. gruodžio 29 d. apžvalga “Teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose apibendrinimo apžvalga” // Teismų praktika, 2006.03.17, Nr.: 24.